جامعة الجزائر-3-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر

دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة:

عزيزة المهري

إشراف الأستاذة:

د.جميلة الجوزي

لجنة المناقشة:

الدكتور كمال بن موسى ....رئيسًا

الدكتورة جميلة الجوزي..................... مقررة

الدكتور صلاح حواس......................عضوًا

الدكتور سفيان بن بلقاسم ....عضوًا

الدكتور محمد طويلب......................عضوًا

الدكتور حميد بوزيدة ....عضوًا

السنـة الجامعيـة

2013/2012

الإهداء

إلى والداي الكريمين أطال الله بقاءهما .

إلى أخواتي الكريمات .

إلى إخوتي الأحباء .

إلى أحباء وحبيبات قلبي بناتهم وأبناءهم.

إلى كل زملاء وزميلات المهنة والدراسة.

إلى كل من له فضل في تربيتي وتعليمي.

إلى كل هؤلاء جميعا أهدي هذا
العمل المتواضع

كلمة شكر وتقدير

أتقدم بالشكر لله سبحانه وتعالى أولا وأخيرا أن وفقني في إكمال هذه الدراسة وأصلي وأسلم على نبينا خير خلق الله محمد بن عبد الله.

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذة المشرفة جميلة الجوزي على قبولها الإشراف على هذه المذكرة، وعلى النصائح والتوجيهات المقدمة لي، وجعل الله ذلك في ميزان حسناتها يوم الدين.

أتقدم بالشكر أيضا إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة بشير مرادي، محمد الصادق ولد رمول ومحمد بلهادي على مساعداتهم لي في هاته الدراسة.

شكر خاص جدا للأستاذ بشير كشرود، والأستاذ محمد وند لوس، والأستاذ رضا بابا علي.

كل الشكر والتقدير لعمال مؤسسة ميناء الجزائر خاصة السيد بوناطيرو محفوظ والسيد رشيد بن راشد.

الفهرس

قائمة الجداول والأشكال:

- قائمة الجداول :

- قائمة الأشكال:

قائمة الملاحق:

مقدمة عامة

كان للمحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة دورًا قانونياً وكانت تعتبر وسيلة إثبات، واهتمام المؤسسات بها كان على أساس الإعتبارات الجبائية والتي أُجبرت بموجبها على مسك محاسبة منتظمة بهدف قياس الربحية التي تعتبر أساس الاقتطاع الضريبي.

وتميزت الجباية بالتأثير الكبير على الممارسات المحاسبية، مما دفع المؤسسات الاقتصادية إلى البحث دوما على اقتصاد الضريبة، الأمر الذي شجعها على اختيار الحلول المحاسبية الأكثر فائدة في الميزانية الجبائية.

وعليه كان يجب على المؤسسات عند تحديد النتيجة الجبائية أن تحترم قواعد المخطط الوطني للمحاسبة دون أن تتعارض مع القواعد الجبائية الظاهرة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالتالي فإن النتيجة في غالب الأحيان غير معبرة عن الواقع الإقتصادي.

ونتيجة للتغيرات والتحولات الاقتصادية العالمية، وُضعت المحاسبة أمام واقع جديد يفرض عليها التطور كونها أصبحت مصدر إعداد التقارير والقوائم المالية، لذا قامت الجزائر بالإصلاح الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة واعتمدت تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يدعم قاعدة مفاهيمية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والذي يهدف لوصف الذمة المالية للمؤسسة ويعكس قيمة أصول المؤسسة وثروتها ويقوم على مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، ويعتبر مصدر أساسي للمعلومة المالية للمؤسسة المُوجهة خاصة للدائنين والمساهمين، وبالتالي أصبحت المحاسبة الحديثة تحتل مكانة مميزة في عالم الأعمال.

حيث أن سياسات الإهتلاك والمؤونات حسب النظام المحاسبي المالي تكون موافقة للإستعمال الحقيقي والمخاطر المتوقعة، وهذا يؤدي إلى اختلاف عناصر الإيرادات والنفقات المسجلة محاسبيا عن الإيرادات والنفقات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

ولهذا يجب فصل الاتصال بين المحاسبة والجباية من أجل عرض قوائم مالية غير مشوهة بالإعتبارات الجبائية، حيث أن الضريبة حسب النظام المحاسبي المالي ترتكز على الإخضاع المؤجل الذي يتعلق بتسجيل أعباء الضريبة على الأرباح المرتبطة بعمليات الدورة، وينتج عن هذا الضريبة المؤجلة التي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح واجبة الدفع أو المستردة خلال الدورات اللاحقة، وبالتالي يتم التمييز بين الضريبة المستحقة المحسوبة على أساس القواعد الجبائية، وبين الضريبية الجارية التي تشكل عبء الدورة المحسوب على أساس القواعد المحاسبية الخاضعة لمبدأ استقلالية الدورات، ومنه يختلف عرض وتقديم الآثار الضريبية في هذه المحاسبة عنه في المحاسبة الجبائية.

وأعدت المعايير المحاسبية الدولية نظاما محاسبيا يعتمد على وجوب استقلال النظام المحاسبي المالي عن التنظيمات الجبائية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يعالج الضريبة على النتيجة والإفصاح عنها، وكذا تبيين كيفية تحميل الدورة الأعباء الضريبية المرتبطة بها، وبالتالي ظهور مفهوم الضريبة المؤجلة الذي يعتبر الوسيلة التقنية لفصل الإتصال بين المحاسبة والجباية .

إشكالية البحث:

من كل ما سبق تتمحور الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في:

إلى أي مدى يتوافق المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج الضرائب المؤجلة مع التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر.؟

ويندرج ضمن هذه الإشكالية الإشكاليات الفرعية التالية:

– هل سيتم المحافظة على القواعد الجبائية الحالية، أم ستتكيف النصوص الجبائية مع القواعد المحاسبية الجديدة ؟.

– إلى أي مدى تساهم الضرائب المؤجلة في عرض الصورة الصادقة للقوائم المالية ؟.

– كيف تقوم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتطبيق الضرائب المؤجلة حتى تصل لعرض قوائم مالية سليمة وغير مشوهة بالإعتبارات الجبائية ؟.

فرضيات البحث :

1 . من الواجب تكييف النصوص الجبائية مع قواعد تقييم النظام المحاسبي المالي حتى تتمكن من إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية.

2 . تسمح الضرائب المؤجلة بالتوفيق بين الأنظمة الضريبية التي تهدف لتحقيق أقصى الإيرادات وبين الأنظمة المحاسبية التي تهدف لتحسين جودة المعلومات التي توفرها المؤسسة للمساهمين والدائنين.

3 . يجب احترام مبدأ الإخضاع المؤجل عند تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي، حتى تتمكن من فصل المحاسبة عن الجباية وإظهار العبء الضريبي الحقيقي والذي يضم كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة للوصول لهدف عرض قوائم مالية غير مشوهة بالإعتبارات الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع:

- من ضمن الأسباب الموضوعية لاختيار هذا البحث، اعتبار الضرائب المؤجلة من ضمن المحاور الأساسية لإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، وكذلك فإن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يعتبر من أحد أهم إشكالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي وعلى المستوى الوطني، ومن جهة أخرى فإن النظام المحاسبي المالي هو حديث التطبيق في الجزائر ويعتبر التعمق في دراسة جانب من جوانبه ضرورة للفهم الأكثر.
- من ضمن الأسباب الذاتية لاختيار هذا الموضوع،لأنه ضمن تخصصنا، وكذا الميول الشخصي للبحث في المجال المحاسبي والجبائي.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تبيان أثر الجباية على المحاسبة، ووجوب فصل هذه الأخيرة عن النصوص الجبائية حتى تتمكن من عرض الصورة الصادقة للقوائم المالية.

- تبيان الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لمعالجة المفاهيم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي جبائيا من خلال إصدار كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة .

- إظهار مدى ارتباط تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الضريبة على النتيجة بتطبيق مختلف المعايير المحاسبية كالتثبيتات المادية والمعنوية والأدوات المالية ومنافع المستخدمين وكذا المعايير التي تعالج تجميع الحسابات.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في توضيح العلاقة بين الجباية والمحاسبة كون هذه الأخيرة مصدر إخضاع جبائي، ومتطلبات النظام المحاسبي المالي تستوجب فصل هذين التخصصين عن بعضهما، وهذا باستخدام تقنية الضرائب المؤجلة التي تتضمن تجريد الجانب الجبائي عن كل معاملة اقتصادية من خلال استخدام تقنية الضرائب المؤجلة حتى يتم ضمان الشفافية الإقتصادية والمالية للقوائم المالية.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لتحديد مختلف المفاهيم ومختلف الجوانب النظرية للنظام المحاسبي المالي وكذا النصوص الجبائية.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على طريقة دراسة الحالة لمحاولة إسقاط ما تضمنه الموضوع في الجانب النظري على مؤسسة ميناء الجزائر.

الدراسات السابقة

من أهم الدراسات السابقة التي تناولت معالجة التخصص الجبائي والمحاسبي نذكر:

1 . تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، تسعديت بوسبعين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع العلوم التجارية والمالية تخصص محاسبة بالمدرسة العليا للتجارة، دفعة 2010/2009.

حاولت الطالبة من خلال هذه المذكرة معالجة إشكالية: ما هي آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي وما مدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته؟.

وقد تناولت الطالبة في هذه المذكرة المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة والجباية وكذا دراسة التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، كما تطرقت إلى عرض النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وإلى تبيان نقاط التباعد بين هذين التخصصين وإلى ضرورة تكثيف الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لدراسة وحل مختلف المشاكل التي يطرحها التباعد المتواجد بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي لأجل التوصل لحلول وسطية وموضوعية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية.

2 . النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، بن بلقاسم سفيان، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه في العلوم الإقتصادية – جامعة الجزائر- 2010/2009.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في تحديد ضوابط النظام المحاسبي المالي وأسسه النظرية في ظل متطلبات توحيد طرق المعالجة والإفصاح على المستوى الدولي للوصول لقوائم مالية معبّرة في مجالات ترشيد اتخاذ القرار في ظل تطور الأسواق المالية.

حيث تطرقت الدراسة إلى ضرورة تطوير المحاسبة من أجل تلبية مستلزمات الواقع الإقتصادي، ووجوب إصلاح النظام القديم من خلال إبراز ضرورة تغليب الوقع الإقتصادي على الشكل القانوني وكذا ضرورة فك ارتباط المحاسبة عن الجباية لعرض قوائم مالية غير مشوهة بالاعتبارات الجبائية، كما تطرقت الدراسة إلى الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية المساعدة على اتخاذ القرار في الأسواق المالية من خلال تبيين أهمية النظام المحاسبي المالي في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة ومردوديتها، كما تمت دراسة المرحلة الانتقالية للنظام المحاسبي المالي والصعوبات التي تواجه التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي في الجزائر.

3 .Abdeslam OUKHELOU, Problématique Et Démarche De Révision Des Impôts Différés (Cas Des Filiales Marocaines Des Sociétés Etrangères)

إشكالية ومنهجية مراجعة الضرائب المؤجلة (حالة الفروع المغربية للشركات الأجنبية) لعبد السلام أوكحلو، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الشهادة الوطنية لخبير محاسبي، المغرب، ماي 2006.

عالجت هاته المذكرة الإشكالية التالية: ما هي إشكالية تطبيق ومتابعة الضرائب المؤجلة على المستوى القانوني والجبائي والمعايير المحاسبية في الفروع الأجنبية؟.

تطرقت الدراسة لعرض مختلف المفاهيم والمبادئ والأسس الخاصة بعملية الإخضاع المؤجل ودراسة تقنية الضرائب المؤجلة وكذا تحليل مختلف مصادر الإخضاع المؤجل، كما تناولت الدراسة إلى تقييم وعرض وتسجيل في الفروع المغربية التابعة للشركات الأجنبية، وكذا التطرق إلى كيفية مراجعة الضرائب المؤجلة

هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية، واختبار الفرضيات قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول، حيث خصصنا الفصلين الأول والثاني للجانب النظري أما الفصل الثالث فخصصناه لدراسة الجانب التطبيقي من البحث.

جاء الفصل الأول بعنوان " القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي"، وتم تقسيم هذا الفصل بدوره إلى ثلاثة مباحث عالجنا في المبحث الأول المحاسبة الدولية من الإختلاف إلى التوحيد وتطرقنا إلى الفروقات المحاسبية بين مختلف البلدان والتي كانت سبب الإختلافات المحاسبية ونتيجة لهذا فقد وجدت عدة صعوبات لفهم وتلقي وإرسال المعلومات المحاسبية بين مختلف بلدان العالم، وأدى هذا إلى بذل عدة جهود دولية لتوحيد الممارسات المحاسبية، أما المبحث الثاني فعرضنا فيه النظام المحاسبي المالي وتطرقنا فيه لمفهوم الإطار المفاهيمي ومختلف المبادئ المحاسبية، وكذا مضمون القوائم المالية وتقييم عناصر الأصول والخصوم، وخصصنا المبحث الثالث لمعالجة علاقة النظام المحاسبي المالي بالجباية.

والفصل الثاني كان بعنوان " دور الضرائب المؤجلة في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية " حيث تم التطرق في المبحث الأول لدراسة تقنية معمقة للمعيار المحاسبي الدولي الخاص بالضريبة على النتيجة وعرضت فيه المبادئ العامة وخصائص المعيار والمعالجة التقنية للضريبة المؤجلة، أما المبحث الثاني فخصص لعرض الضرائب المؤجلة في حالتي تجميع حسابات الكيانات واندماج الأعمال، وجاء المبحث الثالث لتبين مدى التوافق بين الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي، فبعد عرض مفهوم الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، تم إجراء مقارنة مع ما مدى انسجام المعيار مع النظام المحاسبي المالي والنصوص الجبائية.

أما الفصل الثالث فخصص لدراسة حالة لدى مؤسسة ميناء الجزائر، وقد قسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، ففي المبحث الأول تم تقديم مؤسسة ميناء الجزائر، أما في المبحث الثاني فتمت معالجة كيف تم التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي في هذه المؤسسة وأثره على الضرائب المؤجلة؛ ثم تم التطرق في المبحث الثالث إلى نشأة ومتابعة الضرائب المؤجلة في دورتي 2010 و 2011 ، أما المبحث الرابع فسلطنا الضوء على مشاكل تطبيق النظام المحاسبي في مؤسسة ميناء الجزائر وأثره على الضرائب المؤجلة.

الفصل الأول:

القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد :

تسبب نمو وعولمة المؤسسات في زيادة الإستثمار المباشر في الخارج وزيادة الحاجة لرؤوس الأموال الأجنبية، لذا قامت المجمعات الدولية بإنشاء فروع في جميع أنحاء العالم وقامت بامتصاص المؤسسات الوطنية، وتنتمي هاته المجمعات إلى بلدان مختلفة تختلف فيها المحاسبة المطبقة من بلد لآخر، ومن أجل مقارنة الأداء بين المؤسسات يتطلب قيام الفرع بإعداد الحسابات وفق المعايير المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة الأم.

وتهدف المحاسبة في البلدان الأصلية للمجمعات الدولية لإبلاغ الأسواق المالية وهذا بعرضها مقاربة مفاهيمية للقوائم المالية مما يضمن الصورة الصادقة لهاته القوائم، بينما لا تلعب المحاسبة دورها في العديد من البلدان بشكل كامل في إيصال المعلومات حيث تعد حساباتها وفق التشريعات القانونية والجبائية مما يشوه المعلومات الإقتصادية والصورة الصادقة للقوائم المالية، وهذا ما يفسر التباعد والإختلاف في الممارسات المحاسبية بين مختلف البلدان.

ولهذا فقد بُذلت عدت جهود من طرف البلدان لتوحيد المفاهيم والأهداف للوصول للعرض العادل للوضعية المالية للمؤسسة بهدف مقارنة الأداء بين مختلف المؤسسات، وكانت نتيجة هاته الجهود إنشاء لجنة دولية لإصدار وإعداد معايير محاسبية مفهومة وذات جودة تطبق من طرف دول العالم، من أجل عرض صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

وتعتبر الجزائر من بين البلدان التي يوجد فيها اتصال بين الجباية والمحاسبة وباقي التخصصات الأخرى كالقانون التجاري، وقد اعتمدت تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ابتداءً من جانفي 2010، وهنا نكون أمام تساؤل هل سيتم المحافظة على القواعد الجبائية الحالية، أم سيتكيف القانون الجبائي مع القواعد المحاسبية الجديدة ؟ .

وللإجابة على هذا السؤال يتعين تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول : المحاسبة الدولية من الإختلاف إلى التوحيد.
- المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي في الجزائر.
- المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي والجباية.

المبحث الأول : المحاسبات المحلية من الإختلاف إلى التوحيد

إن المحاسبة هي وليدة البيئة المتواجدة فيها، حيث أنها نتاج تراكمي لمجموعة من المعارف ذات نسق محدد، حيث يتم إعداد المبادئ المحاسبية بما يتكيف مع الأهداف المحلية والتي تتفاعل مع المستثمرين المحليين، السلطة الجبائية، البنوك، والمقرضين وغيرهم، ولكن المحاسبات المحلية ليست متجهة للسماح بإيصال المعلومات بين مختلف الثقافات المحاسبية، ويرجع هذا لعدم وجود فهم مسبق لمعاني الرموز المستخدمة حتى تصل الرسائل بشكل صحيح، نظرا للإختلاف بين النقاط المرجعية لإرسال واستقبال المعلومات ولوجود تباين في المفاهيم وتفسير المعلومات، لذا فعند الإتصال يحدث سوء فهم.

وتعتبر هاته الإختلافات من أهم المشاكل التي واجهت الشركات الكبرى في العمل خارج الحدود لنقل وتلقي المعلومات المناسبة من أجل اتخاذ القرار، كذلك وجود صعوبة فهم وتفسير مستثمرين دولة معينة للمعلومات المحاسبية المعروضة من طرف دولة أخرى.

وسعيا وراء الوصول لهدف مقارنة الأداء بين القوائم المالية لمختلف بلدان العالم من أجل جلب الشركات الكبرى لرؤوس الأموال الأجنبية، بادرت العديد من البلدان لإعداد قوائم مالية حسب نفس القواعد.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ما يلي :

- الفروقات المحاسبية .
- التناسق المحاسبي الدولي .
- الهيئات القائمة على إصدار المعايير المحاسبية الدولية واعتماد المعايير من طرف بلدان العالم.

المطلب الأول : الفروقات المحاسبية

إن إعداد القواعد المحاسبية يتأثر بالمحيط الإقتصادي والاجتماعي والثقافي لكل بلد، وهذا يعود لاختلاف الأهداف المسطرة من دولة إلى أخرى، مما ينتج عنها اختلاف في المبادئ المحاسبية واختلاف في العرض والتسجيل المحاسبي للقوائم المالية مما ينتج عن هذا اختلاف في التصور والتفسير.

أولا : تعريف المحاسبة ووظائفها

تعتبر المحاسبة جزءا لا يتجزأ من نظام المعلومات داخل المؤسسة، وهي وسيلة اتصال أساسية في المجال المالي مع المحيط الإقتصادي.

1 . تعريف المحاسبة :

"المحاسبة هي أداة إحصائية تهدف إلى توفير المعلومات المالية المهيكلة للمستعملين الداخليين والخارجيين للمؤسسة، حتى يتسنى استخلاص العناصر الهامة لاتخاذ القرارات، وممارسة رقابة فعالة" [1].

ويمكن صياغة هذا التعريف كما يلي [2]:

– أداة إحصائية : تم تصميم المحاسبة لجمع وتصنيف جميع المعلومات التي تخص نشاط المؤسسة والتي يكون لديها أثر مالي، لتقديمها في شكل منظم للمستعملين.

– المستعملون : توجه المعلومات المحاسبية للمستعملين داخل المؤسسة وخارجها:

- المستعملون الداخليون: يتمثل مستعملو المعلومات المحاسبية الداخليون في مسئولي مختلف المصالح، حيث يستعملون المحاسبة لمراقبة وتخطيط العمليات الجارية للمؤسسة من أجل تحسين الكفاءة كتسيير المخزون وتسيير الخزينة وغيرها من العمليات، كما تستعمل الإدارة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات طويلة المدى والمتعلقة بالإستثمارات، السياسات التجارية، والإستراتيجيات المالية.
- المستعملون الخارجيون : يستخدم المستعملون الخارجيون بصفة أساسية الحسابات السنوية وتقارير التسيير كمصدر معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة كالمساهمين، الهيئات المقرضة، مديرية الضرائب.

– عناصر هامة لاتخاذ القرارات : يستخدم المستعملون الداخليون كل واحد حسب مستواه لوحة القيادة التي تبلور مؤشرات هامة، يحتاجونها من أجل الحصول على قرارات في التسيير الجاري، السياسات الداخلية، والإستراتيجية، أما المستعملون الخارجيون فيقومون باستخدام التحليل المالي لحساب " النسب " انطلاقا من الحسابات السنوية من أجل اتخاذ قرار الإستثمار، منح القروض، سحب الإستثمارات.

[1] Fabienne Guerra , Comptabilité Managériale , DeBoeck & Larcia , Bruxelles , 2002 , Page : 8 .
[2] Ibid , Pages : 9-11 .

2 . **وظائف المحاسبة :**

ليست المحاسبة ذاكرة المؤسسة من خلال استعمالها في تسجيل وتبويب وحفظ المعلومات فقط، وإنما هي أداة فعالة في التسيير، نظرا لإمكانية استعمالها كأداة للرقابة واتخاذ القرار [1]:

2 .1 الرقابة : إن ممارسة سلطة التسيير منفصلة عن الملكية يبرر مراقبة نتائج المسيرين المستفيدين من تفويض المسؤولية، حيث تمارس الرقابة لفائدة الآخرين من أجل حماية المساهمين والدائنين من مخاطر الغش والتزوير. من خلال مراقبة النتائج المحققة مع الأهداف المسطرة، كمراقبة مستوى وطبيعة الأنشطة المقاسة عن طريق الإنتاج ورقم الأعمال الموافق لها مع رقم الأعمال المتوقع والمنتظر من طرف المسيرين، ثم يتم استخراج الإنحرافات من أجل التعديل والتصحيح لتفادي الأخطاء مستقبلا.

2 .2 اتخاذ القرار : تسمح المحاسبة بالمساعدة في اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي توفرها، فهي تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بـ :

- تسعير المنتجات التي تقدمها المؤسسات.
- التخلي أو تحسين المنتجات أو خطط النشاطات غير المربحة أو تدعيمها.
- إعداد التقديرات والموازنات وخطط العمل.
- تقييم أداء مختلف القطاعات.
- التقييم الإقتصادي للإستثمارات.
- تقدير التكاليف والخسائر المستحقة من الأنشطة الفرعية.

2 .3 وسيلة إثبات : إن المحاسبة هي وسيلة إثبات عند قيام نزاع بين التجار لدى المحاكم، لأن المحاسبة تُمسك حسب بعض الشكليات التي لها طابع رسمي، وهي تأشير السجلات المحاسبية لدى رئيس المحكمة.

كما أن في بعض البلدان تؤثر الجباية مباشرة على المحاسبة مما يستوجب التسجيل المحاسبي للمزايا الجبائية، وتساهم المحاسبة في تقديم المعطيات لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

كذلك الهيئات التي تمارس حق الرقابة (السيطرة) مثل مراقبة المؤسسة الأم على الفروع، فإن هاته الأخيرة تقوم بتبرير الإعانات والإهتلاكات والضرائب الإضافية وغيرها للمؤسسة الأم .

ومع هذا فإن التطبيقات المحاسبية تختلف من دولة إلى أخرى.

---

[1] Serge Evraert , Christian Part Dit Hauret , Comptabilité Financière , Vuibert , Paris , 1996 , Pages :03-05.

ثانيا: اختلاف الممارسات المحاسبية

إن المحاسبة هي بناء اجتماعي يعكس تطور المؤسسة، حيث تخضع المحاسبة إلى تنظيمات وقواعد تتطور مع الاستعمال والتي تكون نتيجة لأحداث أو لظروف إقتصادية معينة، وعليه فإن الإلتزامات القانونية والممارسات الموضوعة من طرف الهيئات تكون لعلاج أزمات مالية ولسوء استعمال النظام، أو تكون نتيجة لضغوطات اقتصادية كظهور شركات رؤوس الأموال التي تولدت عن الثورة الصناعية، بالرغم من سعي التشريعات في العديد من البلدان لتفادي هذا النوع من الشركات لأنها تنشأ لفائدة الدائنين والمستثمرين.

وبالتالي فإن المحاسبة المستخدمة في البلدان التي ظهرت فيها هذه الظاهرة الإقتصادية يجب أن تخضع هي الأخرى إلى تعديلات وتغييرات تعكس من خلالها المحيط الإقتصادي الجديد، إذ أن نفس الأحداث تقع في وقت واحد في كل مكان ولكنها لا تؤدي بالضرورة إلى نفس الحلول واستجابة المجتمع هي مختلفة أيضا نظرا لاختلاف القوانين من بلد لآخر.[1]

ومن بين الاختلافات في الممارسات المحاسبية في مختلف البلدان نذكر[2]:

- **إعادة تقييم الأصول** : يسمح بهذه المعالجة في الولايات المتحدة وألمانيا، أما في إيطاليا فتقوم الدولة بفرض إعادة تقييم الأصول على المؤسسات، وفي المملكة المتحدة وهولندا وفرنسا فيتم إعادة تقييم الأصول عند إعداد حسابات المجمع.
- **فارق الإقتناء good Will** : فارق الإقتناء هو(الفرق بين سعر الحيازة لمساهمة في المؤسسة، والجزء المقابل للأصول الصافي المعاد تقييمه للمؤسسة المكتسبة) يعتبر في معظم البلدان على أنها أصول مهتلكة، وفي بلدان أخرى تسجل على أنها أموال خاصة.
- **العناصر غير العادية والإستثنائية** : تحسب النتيجة في البلدان الأنجلوسكسونية بالاعتماد على التمييز بين العناصر العادية وغير العادية، وفي أوربا القارية فهي تعارض العناصر الجارية والعناصر الإستثنائية، هذا الفرق في المقاربة هو مصدر كلاسيكي في اضطراب المقارنات الدولية.

[1] Bernard Raffournier , Axel Haller , Peter Walton , Comptabilité Internationale , Vuibert , Paris , 1997 , Page :04 .

[2] Bernard Raffournier , comptabilité Internationale , Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris, 2000, p.371

– **الإهتلاك والمؤونات :** يتم تقييم المؤونات والإهتلاكات عند الأنجلوسكسون نتيجة للانخفاض والخطر المعروض من طرف المؤسسة، أما في أوربا القارية هناك اتجاه لزيادة الإهتلاك والمؤونات استنادا لمبدأ الحذر.

ثالثا : عوامل اختلاف الممارسات المحاسبية

يرجع اختلاف الممارسات المحاسبية بين بلدان العالم لعدة عوامل نذكر منها:

1 . **طرق التمويل :**

تمول المؤسسات في بلدان أوربا القارية من طرف البنوك أو القروض الإجبارية، ويلعب البنك دور المقرض والمساهم في بعض الشركات الكبرى، والبورصة ليست المتعهد الرئيسي لتوفير رأس المال، وبالتالي فإن هدف المحاسبة هو ليس إعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسة الإقتصادية ولكن هو حساب النتيجة التي يمكن أن تتوزع على المساهمين دون الإضرار بمصالح الأطراف الأخرى خاصة الدائنين، أما بالنسبة للولايات المتحدة فإنها تعتمد في تمويل الشركات الكبرى على البورصة، وهدف المحاسبة هو الشفافية والصورة الصادقة لوضعية المؤسسة وهذا لجلب المستثمرين وخفض تكلفة رأس المال[1].

2 . **النظام القضائي :**

تعتمد البلدان الأنجلوسكسونية على القانون العرفي وهو مجرد مبادئ عامة يترك للقاضي سلطة تقديرية واسعة في حل النزاعات، حيث أن مسؤولية إعداد المعايير هو متروك للمنظمات المهنية الخاصة الذي يغطي الوضعيات أو المشاكل المحاسبية الخاصة.

أما بلدان أوربا القارية فتعتمد على القانون المكتوب والذي يتميز بتشريعات مفصلة ويترك مجال ضيق لتفسيرات القاضي، وإعداد القواعد المحاسبية الأساسية هو وارد ضمن قانون، وعليه فإن القوانين المحاسبية هي مرتبطة بالمحيط القانوني الذي تعمل فيه .

[1] Bernard Raffournier , Axel Haller , Peter Walton , Op.Cit , Page : 6 .

3 . النظام الجبائي:

تؤثر الجباية على الممارسات المحاسبية في بلدان أوربا القارية، حيث أن النفقات التي تسجل محاسبيا هي تلك التي تخصم جبائيا وتميل إلى محاذاة محاسبتها إلى القواعد الجبائية، حيث تشترط الجباية التطبيقات المحاسبية، بينما تحسب النتيجة الجبائية في البلدان الأنجلوسكسونية بعيدا عن النتيجة المحاسبية .

4 . عوامل اقتصادية و سياسية:

ليس صدفة أن معظم البلدان الإفريقية الفرنكوفونية مرتبطة بالنموذج الفرنسي وأن معظم بلدان الكومنولث مرتبطة بالنموذج البريطاني، وهذا راجع لنتيجة أن البلدان المستعمرة صدّرت نظامها المحاسبي إلى مناطق نفوذها[1].

والجدول التالي يبين أهم الإختلافات بين الأنظمة المحاسبية في كل من بلدان أوربا القارية والبلدان الأنجلوسكسونية، مما أدى إلى اختلاف في مضمون الأهداف المسطرة والمرجوة من استخدام المحاسبة بين هاته البلدان.

[1] Bernard Raffournier , Op.Cit , Page : 374

جدول رقم 01 : الخصائص الأساسية للأنظمة المحاسبية القارية والأنجلوسكسونية

الأنظمة المحاسبية	بلدان أوربا القارية	البلدان الأنجلوسكسونية
المحيط الإقتصادي و الاجتماعي		
التمويل	القطاع البنكي بصفة أساسية	السوق المالي بصفة أساسية
الثقافة	توجيه الدولة	الأفراد
النظام القانوني	–يهيمن عليها قانون مكتوب –يزود القانون قواعد محاسبية مفصلة	– تهيمن عليه الأحكام القضائية. – إعداد القواعد يكون عن طريق التنظيمات
النظام الجبائي	العلاقة وثيقة بين المحاسبة والجباية	المحاسبة مستقلة عن الجباية
الهدف من المحاسبة		
مستعملو القوائم المالية	الدائنون، السلطات الضريبية، المستثمرون	أساسا المستثمرون
المبادئ المحاسبية	–هيمنة مبدأ الحذر – التأثير السلبي للجباية على جدوى القرار المتخذ من المعلومة المحاسبية	– العرض العادل – الصورة الصادقة
نشر القوائم المالية	الإتجاه إلى نشر محدود	الإتجاه إلى نشر موسع
الخطوط العريضة للمحاسبة	عدد كبير من الخيارات والتقييم	خيارات محدودة للتسجيل المحاسبي والتقييم
حساب الأرباح	– الحد في توزيع الأرباح – الإتجاه نحو تكوين احتياطات	–ليس هناك حد في توزيع الأرباح – لا توجد إحتياطات
علاقة المحاسبة بالجباية	تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية	استقلال المحاسبة عن الجباية
أمثلة عن بلدان	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، البرتغال، سويسرا	أستراليا، ابريطانيا، إيرلندا، كندا، نيوزيلندا، هولندا، سنغفورة، الولايات المتحدة .

المصدر : Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton m Op . Cit , Page : 09

رابعا : مشاكل اختلاف الممارسات المحاسبية

بدأ الاهتمام بدراسة الإختلافات المحاسبية بين مختلف دول العالم عند تسارع وتطور التجارة الدولية، والذي أدى إلى زيادة الشركات الأجنبية وتضخم الحاجة للموارد المالية التي كانت وراء تطور الأسواق الدولية لرأس المال، وقد أبرزت هذه الظروف الإقتصادية أن المحاسبة لم تعد سلوك تقني بحت وأداة قياس حيادية، بل أصبحت أداة أساسية للاتصال تختلف في مضمونها من بلد إلى آخر، ونتج عن هذا الإختلاف عدة مشاكل، أهمها[1] :

- صعوبة فهم المعلومات المالية بين مختلف بلدان العالم.
- صعوبة الرقابة الداخلية في الشركات المتعددة الجنسيات والتي ينتج عنها صعوبة التدقيق الخارجي وهذا راجع لحاجة المؤسسات الفرعية لعرض حسابات على المستوى الوطني من أجل الاستجابة للأغراض الضريبية .
- محاولة تغيير لغة المحاسبة قد يكون لها أثر سلبي على نوعية الرسائل المحلية وعلى سير عمل النظام الوطني للاتصال .
- إن محاولة تغيير طريقة حساب الربح نظرا للحاجة إلى المواءمة مع النهج القائم على الصعيد الدولي، يؤدي إلى خطر تغيير كبير في العلاقة بين المستثمرين المحليين، وينتج عن هذا عواقب ضريبية كبيرة.
- إتباع نهج مختلف لتقدير الأصول يؤدي إلى تغيير هيكل الميزانية ونسب المديونية، وهذا يؤثر بصفة غير عمديه على قدرة المديونية وتكلفة التمويل، حيث أن الهيكل المالي الأمثل يختلف من بلد إلى آخر بسبب التمويل والتسيير المستخدم محليا .

ولهذا فقد بُذلت عدة جهود دولية من طرف العديد من بلدان العالم من أجل الحد من اختلافات الممارسات المحاسبية .

[1] Ibid , Page : 3

المطلب الثاني : التناسق المحاسبي الدولي

إن تنوع المحاسبة يعطل مستخدمي القوائم المالية وهي تسبب صعوبات للشركات متعددة الجنسيات في توفير الموارد المالية، وتشكل أيضا مشاكل في إنشاء سوق موحد مثل سوق الإتحاد الأوربي، حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يستعملوا نفس المرجع المحاسبي ليتم إعداد قوائم مالية حسب نفس القواعد حتى يتم الوصول لأهداف مقارنة الأداء، وتكون ضمن إطار مفاهيمي الذي يتضمن قائمة مبادئ محاسبية يجب احترامها، ومعايير محاسبية وتفسيراتها، وتجميع هذه النصوص يقود إلى إعداد مرجع محاسبي.

أولا : التناسق المحاسبي

عملية التناسق يمكن أن تتطور ضمن إقليم من العالم، فنكون هنا بصدد التناسق الإقليمي (التناسق في أوربا أو في الولايات المتحدة الأمريكية) أو تكون على المستوى الكلي، ونكون هنا بصدد الحديث عن التناسق الدولي.

1 . تعريف التناسق المحاسبي :

التناسق Harmonisation هو مصطلح يستخدم في المحاسبة الدولية للحد من الفروقات بين التنظيمات المحاسبية الوطنية، ويتميز عن التوحيد Normalisation الذي يفترض أساسا توحيد كلي uniformisation للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي، حيث أن التوحيد هو أمر مستحيل على اعتبار أن المحاسبة هي جزء لا يتجزأ من المحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة. وعليه فإن التناسق يسمح بعملية مقارنة القوائم المحاسبية المنجزة من طرف المؤسسات لبلدان مختلفة في المنطقة الجغرافية نفسها[1].

2 . أهداف التناسق المحاسبي :

من أهداف التناسق المحاسبي تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات متعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم

[1] Ibid, Page : 10

النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها[1]:

- يساعد التناسق المحاسبي على خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة ما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع، كما يمكنها من إنجاح عمليات التسيير والمراقبة عليها، وتمكن المؤسسات من التحكم في سياسة الاتصال من خلال استغلال المعلومات المتاحة.
- تمكين الأطراف المستعملة للقوائم المالية خاصة المستثمرين الدوليين من إجراء عمليات المقارنة.
- توفير الجهد والتكاليف لإعداد مجموعتين من القوائم المالية، وهذا في حالة الشركات المتعددة الجنسيات أين يجب أن تقوم بإعداد سلسلتين من القوائم المالية، الأولى حسب المعايير المحلية أما الثانية فتكون وفق المعايير الدولية، أين تفقد المعلومة المالية جودتها .

ثانيا : المراجع المحاسبية

هناك ثلاثة مراجع محاسبية هي الأكثر انتشارا واستعمالا في العالم، وهي المرجع المحاسبي الأوربي، والمرجع المحاسبي الأمريكي، والمرجع المحاسبي الدولي IAS/IFRS.

1 . المرجع المحاسبي الأوربي :

في إطار معاهدة روما، تم إنشاء سوق تنافسي يفترض أن المعلومات المنتجة من طرف المؤسسات، يجب أن تكون واضحة ومفهومة في جميع البلدان، وبالتالي فالقوائم المحاسبية يجب أن تكون واضحة ومفهومة ومتناسقة، حيث لا يمكن فرض قواعد محاسبية مشتركة بين مؤسسات الدول الأعضاء، وإنما تحديد إطار يحد من الفروقات المحاسبية التي يمكن أن تكون موجودة بين الدول ووضع تقارب بين هذه الأخيرة.

وقد تم نشر التوجيه المحاسبي رقم 04 خاص بالحسابات الفردية والتوجيه المحاسبي رقم 07 خاص بالحسابات المجمعة ويهدفان لتوافق الحسابات المالية لمؤسسات دول الإتحاد الأوربي، وقد أدى استعمال هذين التوجيهين إلى تحسين كبير في جودة ونوعية القوائم المالية للحسابات الفردية والمجمعة .

وأشار التوجيه المحاسبي رقم 04 أنه أثناء عرض القوائم المالية للحسابات الفردية يجب تبيين الصورة العادلة للوضعية المالية للمؤسسة، كما يقترح التوجيه مخططان عند عرض الميزانية وحسابات النتائج مع ترك للدول الأعضاء إمكانية فرض أحد هذين المخططين على شركاتهم أو السماح لهم الإختيار بين هذين المخططين

[1] سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية ، 2010/2009 ، ص :48

.أما التوجيه المحاسبي رقم 07 فيعالج إعداد وعرض الحسابات المجمعة، وحدد المؤسسات التي يجب أن تقوم بتجميع حساباتها والطريقة التي ينبغي استخدامها، ويتضمن هذا التوجيه العديد من الخيارات خاصة تلك المتعلقة بالتقييم.

ولكن هذين التوجيهان لا يسمحان بمقارنة أداء المؤسسات، لأنهما يتضمنان العديد من الخيارات بمعنى أن التسجيل المحاسبي أو تقييم نفس العمليات يكون بطرق مختلفة[1].

بالرغم من محاولة التناسق المبذولة من طرف الإتحاد الأوربي من خلال نشر التوجيهين رقم 04 و07 إلا أنهما بقيا محدودان مما أدى إلى وجود عدة نقائص من بينها [2]:

- التوجيهان لا يعالجان إلا القضايا التي يمكن أن تحقق إجماعا ويتجاهلان القضايا الأكثر حساسية، أين يكون للدول الأعضاء وجهات نظر مختلفة أو متعارضة وهذا يبتعد عن التوحيد.
- التوجيه يجب أن يكون مرنا ويسمح بمعالجة نفس المشكل بأساليب مختلفة، بصفة لا يعوق فيها أي مؤسسة من مؤسسات البلدان الأعضاء، وعليه فإن مفهوم الصورة الصادقة المعروض في التوجيه رقم04 غير محدد في مختلف البلدان الأعضاء .
- هناك العديد من الخلافات بشأن معاملات العديد من العمليات كعمليات العملة الصعبة، الضرائب المؤجلة ، وكذلك الإيجار المالي.

2 . المرجع المحاسبي الأمريكي :

تنتمي المحاسبة الأمريكية للنموذج الأنجلوسكسوني (الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا، كندا، المملكة المتحدة)، حيث أن في الولايات المتحدة الأمريكية لا يتم نشر القواعد المحاسبية من خلال النصوص القانونية والتنظيمية والتشريعية، إذ يتم تنظيمها من طرف القطاع الخاص، ويقوم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB (Financial Accounting Standards Board) بنشر النصوص التي تشكل مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (Generally Accepted Accounting Principles) US GAAP.

[1] Catherine maillet , Anne Le Manh ,Les normes Comptables Internationales IAS/IFRS , Foucher , Paris 2006 P :10
[2] Bernard colasse ,Harmonisation Comptable internationale , Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris, 2000, page.760

ويفترض هذا المرجع عرض القوائم المالية وفقا لمبدأ " العرض العادل "، وعلى هذا الأساس فهو متوافق إلى حد كبير مع معايير لجنة المحاسبة الدولية[1].

ويرجع سبب اعتماد الشركات الأجنبية لمعايير المحاسبة الأمريكية لسببين هما [2]:

- تقوم بعض المؤسسات غير الأمريكية بإعداد قوائمها المالية وفق معايير مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لأنها الهيئة الأكثر نفوذا في العالم والمعترف بها من طرف أكبر الأسواق المالية (مثل بورصة نيويورك)، وعليه فإن التناسق المفروض من خلال مبادئ المحاسبة المقبولة عموما US GAAP مرتبط بالهيمنة الإقتصادية الأمريكية .
- حجم الإستثمارات الأمريكية في باقي دول العالم، حيث أن أي فرع في أي بلد يقوم بإعداد معلومات محاسبية حسب المعايير الأمريكية ،ويرجع هذا لمكان إقامة المؤسسة الأم .

3 . المرجع المحاسبي الدولي :

تم تأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC (International Accounting Standards Commitee من طرف عشرة دول (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا ،المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية) في سنة 1973، وهي هيئة غير حكومية وغير ربحية.

حيث عملت اللجنة في الفترة الممتدة من 1973 إلى غاية 1988 على نشر معايير تتضمن ما يكفي من الخيارات، وهذا حتى لا يُطرح مشكل التطبيق في مختلف البلدان الأعضاء، وكانت المعايير المنشورة في هاته الفترة تتلاءم دائما مع التنظيمات المحاسبية المحلية للبلدان الأعضاء في اللجنة، وتطبيقها كان ضمن إطار لا يتعارض مع القوانين المحلية، وعليه فقد ركزت اللجنة في هاته الفترة على الإقناع والتأثير مما أكد في كثير من الأحيان على أهداف التناسق والمقارنة، لأن اللجنة اهتمت في هاته المرحلة بإستراتيجية البقاء.

في الفترة ما بين 1990 و 1993 عملت اللجنة على الحد من الخيارات لإتاحة المزيد من إمكانية مقارنة القوائم المالية وهذا من خلال نشر معايير جديدة وإعادة النظر في المعايير القديمة، بحيث أصبح المعيار لا يتضمن إلا معالجتين بالنسبة لنفس المشكل، معالجة مرجعية Traitement référentiel وهي المفضلة من قبل المجلس، ومعالجة بديلة مسموح بها Traitement alternatif autorisé، ومن ناحية أخرى، فإن إعداد

[1] Bernard Raffournier , Axel Haller , Peter Walton , Op.Cit , Page : 69
[2] Ali Garmilis , Comptabilité Financière , Dunod , Paris , 2002 , Page :49.

وعرض القوائم المالية كان ضمن إطار مفاهيمي مما أعطي للأعمال تماسكا نظريا كبيراً، وهذا صعّب تطبيق المعايير الدولية في البلدان الأعضاء[1].

في سنة 1995 وجدت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC دعمها الرئيسي من طرف الجمعية الدولية لتنظيم البورصة (المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية و الهيئات المماثلة) OICV، حيث وافقت على القائمة الجوهرية في الإصدارات والتسعير في السوق المالي الدولي، كما أوصت مختلف المنظمين قبول نشر القوائم المالية للشركات الأجنبية المسعرة في سوقها المالي حسب معايير IAS .

وفي فيفري من عام 2001 تم إعادة هيكلة اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، وأصبحت التسمية الجديدة المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB (International Accounting Standards Board):

وهو هيئة مستقلة غير ربحية ولديها مصلحة دولية وليس لديه السيادة في دول أوربا أو في أي بلد آخر وأعضاءه لا ينتمون لبلد معين، ولهذا فإن اتخاذ القرارات يكون لخدمة مقارنة الحسابات وليس لمصلحة أي دولة، كما يتميز بمرونته مع الأحداث الإقتصادية مما يسمح بتعديل أو استكمال المرجع المحاسبي في الآجال المناسبة، وقد ركّز المجلس على إنتاج معايير التقارير المالية التي تسمح بالتنظيم الفعال للأسواق المالية بدلا من التركيز على القواعد المحاسبية، وعليه فقد أصبحت تسمية المعايير الجديدة، "المعايير الدولية للتقارير المالية " (International Financial Reporting Standards) IFRS ، و هو تكريس كامل لعرض التقارير المالية[2].

المطلب الثالث : الهيئات القائمة على إصدار المعايير المحاسبية واعتماد المعايير من طرف بلدان العالم

يتشكل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية من عدة هيئات تابعة له، تقوم بنشر المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية IAS / IFRS.

[1] Bernard colasse , Op.Cit , Page : 766.
[2] Alain Frydlender ,Julien Pagezy , S'initier aux IFRS , éditions Francis lefebre , Paris , 2004 Pages :10-11

أولا : هيكل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية :

تأسست اللجنة التأسيسية (International Accounting Standards Committee Foundation) IASCF عند إعادة هيكلة اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، وتهدف إلى تحقيق التناسق الدولي لمعايير المحاسبة المستخدمة من طرف الشركات الدولية الكبرى المسعرة في البورصة وتعتبر هي الشركة الأم للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB واللجنة التنفيذية Les Trustes، والمجلس بدوره هو المؤسسة الأم للجنة التفسيرية IFRIC (International Financial Reporting Interprétations committee)، واللجنة الاستشارية للضبط والتوحيد SAC (Standards Advisory Council).

1 . **المجلس:**

يتكون المجلس من 14 عضوا منهم 12 عضوا بدوام كامل، ويمول المجلس من طرف المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية والبنوك المركزية وهيئات مهنية دولية أخرى، ويهدف المجلس إلى[1]:

- إعداد في إطار الصالح العام، مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية تكون واضحة وموثوقة، وفرض نوعية معلومات وبيانات مالية شفافة وقابلة للمقارنة مما يساعد المشاركين في السوق المالي من اتخاذ القرار.
- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهاته المعايير.
- تساهم في التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية للوصول إلى حلول ذات نوعية .
- تأخذ في الحساب الاحتياجات الخاصة للكيانات الصغيرة والاقتصاديات الناشئة.

2 . **اللجنة التنفيذية Les Trustes**

تتكون اللجنة التنفيذية من 19 عضوا يمثلون أسواق رؤوس الأموال في العالم والتنوع الجغرافي والمهني، يمارسون جميع السلطات الخاصة باللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASCF ما عدا

تلك المخصصة لباقي الهيئات، ويتمثل دورها في [2]:

[1] Hervé Stolowy , Michel J .Lebas , Yuan Ding , Georges Langlois ,Comptabilité et Analyse Financière, Edition de Boeck, 2010,Paris, Page : 226
[2] Catherine maillet , Anne Le Manh , Op.Cit , Page : 16

- تحمل مسئولية التمويل.
- نشر التقرير السنوي حول أنشطة اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدوليةIASCF ، والمصادقة في كل سنة على الموازنة، وإعداد أسس تمويلها.
- تعيين أعضاء المجلس، وأعضاء اللجنة التفسيرية IFRIC وأعضاء اللجنة الاستشارية للضبط والتوحيد SAC .
- مناقشة القضايا الإستراتيجية الرئيسية التي تؤثر على المعايير المحاسبية لضمان التطبيق الصارم للمعايير المحاسبية الدولية .
- إنشاء وتعديل النظام الداخلي للمجلس ولجنة التفسير واللجنة الاستشارية للتوحيد.

3 . **لجنة التفسير IFRIC**

تتكون من 12 عضوا معينين من طرف المجلس التنفيذي، ويتمثل دورها في:

- تفسير وشرح وتوحيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سياق الإطار المفاهيمي للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB، وتنفيذ مهام أخرى عند طلب المجلس.
- تقديم تقرير للمجلس يتضمن التفسيرات ويتحصل على الموافقة النهائية.

4 . اللجنة الإستشارية للضبط و التوحيد SAC

تتكون اللجنة الإستشارية للضبط والتوحيد من ثلاثين (30) عضوا حسب القانون الأساسي وخمسة وأربعون (45) عضوا حسب موقع الأنترنيت للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB، وهم من أصول جغرافية ومهنية مختلفة ، وهي منبر مشاركة المنظمات والأفراد الذين لديهم مصلحة في التقارير المالية الدولية ، ويتمثل دوره فيما يلي[1] :

- تقديم المشورة للمجلس فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بجدول الأعمال .
- إبلاغ المجلس أراء المنظمات والأفراد في اللجنة الإستشارية حول مبادئ التوحيد.

[1] Ibid. Page : 16

ثانيا : اعتماد المعايير المحاسبية الدولية

نظرا للمزايا التي تتمتع بها المعايير المحاسبية الدولية من خلال الاعتماد على الصورة الصادقة في إعداد القوائم المالية وقابليتها للمقارنة واستقلالية الهيئات القائمة على إصدار وتفسير هاته المعايير، لجأت عدة بلدان لاعتماد معايير المحاسبة الدولية من بينها :

1 . اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لدى الإتحاد الأوربي

سنت عدة دول في سنوات التسعينيات تشريعات تسمح للمجمعات أن تعتمد معايير المحاسبة الدولية IAS أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles بدلا من قواعدها الوطنية .

وهذا راجع لأن التوجيهات المحاسبية ليست مفصلة بما فيه الكفاية وهذا بسبب الخيارات الممنوحة للدول الأعضاء، كذلك صعوبة الحصول على إجماع الدول الأعضاء من أجل إصلاح هاته التوجيهات من جهة، ومن جهة أخرى فإن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما تفرض نتيجة لقوة الاقتصاد الأمريكي في جميع أنحاء العالم .

وعليه فقد قررت دول الإتحاد الأوربي دعم جهود المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية والهيئات المماثلة OICV والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB من أجل إنشاء هيئة واحدة لمعايير التقارير المالية التي تستخدم في جميع أنحاء العالم لغرض التسعير في البورصة، وقد اختار الإتحاد الأوربي اعتماد المعايير الدولية IAS / IFRS لأن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية هو الأكثر استقلالا.

وعرضت اللجنة الأوربية قرارا مصادقًا عليه من طرف البرلمان في 12 مارس 2002 يقضي باعتماد المعايير الدولية IAS / IFRS بالنسبة للحسابات المجمعة الخاصة بالشركات المسعرة في البورصة ابتداءً من 01 جانفي 2005، أما بالنسبة للشركات التي بدأت استعمال مبادئ المحاسبة المقبولة عموما US GAAP فقد منحت إعفاء لغاية 2007، وهذا يعني أنه يجب عليها أن تبدأ بتطبيق المعايير ابتداءً من 01 جانفي 2007[1] .

[1] Alain Frydlender ,Julien Pagezy, Op.Cit , Page : 16

2 . اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية

في سنة 2002 تم عقد اتفاقية بين المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB من أجل مقاربة معاييرها الخاصة وتنسيق أعمالها، وأقامت المنظمتان علاقات وثيقة جدا.

في 27 أوت 2008 صوّتت لجنة الأوراق المالية والصرف SEC Securities and exchange commission لنشر برنامج مقترح للتعليق العام يدعو لإلزامية استعمال المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS من طرف الشركات الأمريكية المسعّرة في البورصة مابين 2014 و 2016، لأنه في الوقت الحالي الشركات الأمريكية مجبرة على تطبيق المعايير الأمريكية، بينما الشركات الأجنبية يمكن أن تختار تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS من دون الحاجة لإجراء مقاربة مع المعايير الأمريكية.

في سنة 2011 قامت لجنة الأوراق المالية والصرف SEC بتقييم تقدّم المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS مقارنة بمعايير النموذج الأمريكي لتقرير ما إذا كان سيتم اعتماد هاته المعايير أو لا، علما أن مدير لجنة الأوراق المالية والصرف SEC أعلن معارضته اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS في الولايات المتحدة الأمريكية.

وحتى الآن فإن التقارب بين المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS والمعايير الأمريكية يتحقق في إطار محاذاة المعايير الدولية IAS/IFRS بالمعايير الأمريكية، ومما يُخشى فإن الولايات المتحدة الأمريكية لن تقبل المعايير الدولية IAS/IFRS حتى تكون نسخة عن المعايير الأمريكية[1].

3 . اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

في سنة 1996 كلّف المجلس الوطني للمحاسبة بمراجعة المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية IAS وهذا من أجل الإنتقال نحو الإقتصاد العالمي والإستجابة لمتطلبات السوق المالي وجعل المحاسبة أداة فعالة في التسيير لضمان درجة عالية من الشفافية والموثوقية وإمكانية مقارنة المعلومات المالية بالنسبة لمستعملي القوائم المالية.

وبعد الدراسات والأبحاث التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة اقترح عدة تغييرات ارتكزت أساسا على الجانب الشكلي والتقني ولم يقترح إطار مفاهيمي الذي قد يساعد هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير

[1] Hervé Stolowy , Michel J .Lebas , Yuan Ding , Georges Langlois , Op.Cit , Page : 226

المحاسبة الوطنية بما يتوافق مع المرجعية الدولية، كما لم يتم تحديد الأهداف والمستعملين، وعليه فقد تقرر إيقاف أشغال المجلس الوطني للمحاسبة في سنة 2001، وتم إعداد مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي بتمويل من البنك العالمي، وفي نهاية المطاف تم الإشراف على عملية إعداد المخطط المحاسبي الجديد مكتب محاسبة وتدقيق فرنسي، وقد توصل لإنشاء مخطط محاسبي مالي جديد يعتمد على المبادئ والقواعد المعتمدة والصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ في الاعتبار الخصائص الوطنية وكذا احتياجات المستثمرين الأجانب.

وتجدر الإشارة إلى أن البنك العالمي وصندوق النقد الدولي يفضلان تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها وهذا ما يفسر التغيير الجذري لأعمال الإصلاح.

وكانت خلاصة أشغال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي مشروع نظام محاسبي مالي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS وهو يعتبر أول خطوة للتوجه نحو تبني إستراتيجية التوحيد المحاسبي.

وبصدور القانون رقم 07 – 11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي تقرر أن بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون ابتداء من 01 جانفي 2009، ثم تأجل للفاتح جانفي 2010[1].

ويمتاز هذا النظام المحاسبي المالي بجملة من الخصائص أهمها [2]:

-تقديم حلول متجانسة وعقلانية ومتسقة.
-توفيق المحاسبة مع الاقتصاد وتخليها عن الجمود القانوني والجبائي.
-تسهيل المهام لمستعملي القوائم المالية.
-سهولة التغيير اللاحق نظرا لمرونته.

ويهدف النظام المحاسبي المالي إلى :

-تزويد معلومات نافعة عند اتخاذ القرارات الخاصة بالقرارات المرتبطة بالتثبيتات والديون وقرارات أخرى مماثلة.
-تزويد معلومات مفيدة لتقدير إمكانية تحقيق التدفقات النقدية المستقبلية.

[1] Samir Merouani , Le Projet Du Nouveau System Comptable Financier Algerien , « anticiper et Préparer Le Passage Du PCN 1975 Aux Norme IFRS , Mémoire De Magistère , ESC , Année 2006/2007 , Page 69-70.
[2] Abderrahmane Oualikene , Présentation Du système Comptable et Fiscale , ECOFAM , Mai 2009 .

-تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة وبصفة خاصة عن أصولها وخصومها.

-تقديم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة.

-تقديم معلومات حول كيفية حصول المؤسسة على السيولة وكيفية إنفاقها من خلال أنشطة الإستغلال للتمويل والإستثمار.

وعليه فإن المحاسبة الحديثة أصبحت وسيلة فعالة في التسيير واتخاذ القرار من طرف مستعملي القوائم المالية في مختلف بلدان العالم من أجل الإستجابة لمتطلبات السوق المالي وهذا خلال الجهود المبذولة في إطار التناسق والتوحيد الدولي، واعتماد الجزائر النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية يندرج في إطار تحديث آليات الإصلاح الإقتصادي.

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي في الجزائر

إن الإختلاف الأساسي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني للمحاسبة ليس في تقنيات المحاسبة ولكنه يكمن في القواعد المحاسبية المعتمدة وتقييم وتقدير الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات، كما يعالج النظام المحاسبي المالي بعض العمليات التي لم يتطرق إليها المخطط المحاسبي كالإيجار التمويلي، عقود طويلة المدى، إعانات الدولة، الضرائب المؤجلة.

وبصدور القانون رقم 07 – 11 في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 الصادر في تاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 –11 تم تحديد المبادئ والقواعد الأساسية لمسك المحاسبة والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي حتى يكون بمثابة دليل لإعداد القوائم المالية، كما يتشكل أيضا من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي حدد قواعد التقييم والتقييد، وكذا مضمون وعرض القوائم المالية وكذلك تسمية وقواعد سير الحسابات وهذا من أجل تسهيل الممارسة والفهم لأي قارئ، وعليه سيتم في هذا المبحث عرض:

- الإطار المفاهيمي.
- مضمون القوائم المالية.
- تقييم عناصر الأصول والخصوم .

المطلب الأول :الإطار المفاهيمي

من أجل الوصول إلى قابلية مقارنة القوائم المالية بين مختلف بلدان العالم يجب أن يكون للمحاسبة الدولية مرجعا مفاهيميا وهذا من خلال استعمال مجموعة من المفاهيم والمصطلحات الخاصة وذات معنى محدد لتوفير لغة مشتركة وموحدة بين مستخدمي القوائم المالية حتى يتم إرسال واستقبال الرسائل المحاسبية لتكون مفهومة بين جميع مستعملي القوائم المالية، ويقوم هذا الإطار المفاهيمي على مبادئ محاسبية مقبولة تسمح بتوحيد طرق التسجيل والتقييم ومعالجة وعرض القوائم المالية.

أولا : مفهوم الإطار المفاهيمي:

- إن الإطار المفاهيمي هو مدخل لإعداد و تقديم القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها المختلفة، وهو بذلك لا يشكل معيارا من معايير المحاسبة الدولية بل يمثل مرجعية تساعد هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير محاسبة بلدانهم بما يتوافق مع المرجعية الدولية، وتساعد معدي القوائم المالية ومراجعيها على تفسير المعلومات المتضمنة فيها[1].

ويمكن تعريفه أيضا :

- يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار أو تفسير[2].

ويتضمن الإطار التصوري:

- مجال التطبيق .
- المبادئ والإتفاقيات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية .
- قواعد التقييم .

[1] سفيان بن بلقاسم ،مرجع سبق ذكره ، ص : 56 .
[2] القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة 07 .

ثانيا : مجال التطبيق :

إن المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين المعطيات العددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية، ويلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون بمسك المحاسبة المالية، وهم كالآتي [1]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- الهيئات العمومية التي ليست خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وكذا الجمعيات

ثالثا: المبادئ والإتفاقيات المحاسبية:

يرتكز النظام المحاسبي المالي على الفرضيات والعديد من المبادئ التي تعتبر مرجعا لإعداد القوائم المالية، حتى تصبح واضحة ومفهومة لدى مستعملي القوائم المالية.

1 . **فرضيات النظام المحاسبي المالي :**

يستند النظام المحاسبي المالي على فرضيتين هما محاسبة الإلتزام واستمرارية الإستغلال [2]:

– **محاسبة الإلتزام** : تسجل المعاملات والأحداث في القوائم المالية في السنوات المالية التي ترتبط بها، أي تسجيل العمليات التي تحدث في الفترة المالية محل الاعتبار.

– **استمرارية الإستغلال** : يتم إعداد القوائم المالية بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، أما إذا حدث العكس فإن إعداد القوائم المالية يكون بطريقة مختلفة.

[1] المرجع السابق ، المواد : 03 ، 04 و 05 .
[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المواد :6،7

2. المبادئ الأساسية للمحاسبة :

2 .1 **الدورية** : يجب أن يتم عرض القوائم المالية مرة واحدة في السنة على الأقل، حيث أنه إذا قامت المؤسسة بتعديل تاريخ اختتام الدورة المالية في ظروف استثنائية فإن القوائم المالية تصبح غير قابلة للمقارنة لأنها تتضمن فترة أطول من سنة[1].

2 .2 **استقلالية الدورات** : إن نتيجة كل نشاط هي مستقلة عن نتيجة النشاط السابق وعن نتيجة النشاط اللاحق، وعليه يجب أن نسجل الأحداث والعمليات الخاصة بالسنة المالية المعنية فقط.

إذا كان لحدث رابط سببي مباشر مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال السنة المالية ويكون معلوما بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، فيجب ربط هذا الحدث بالسنة المالية المقفلة.

أما إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية ولا يؤثر على الأصول والخصوم الخاصة بالسنة المقفلة، فلا يتم إعداد أي تعديل ويجب الإشارة إليه في الملحق الخاص بالقوائم المالية إذا كان لهذا الحدث تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية[2].

2 .3 **اتفاقية الكيان** : تعتبر المؤسسة على أنها كيان محاسبي مستقل ومنفصل عن مالكيه، وتقوم المحاسبة المالية على الفصل بين الأصول والخصوم، النفقات والإيرادات الخاصة بالمؤسسة وبين أصول وخصوم ونفقات وإيرادات المشاركون في الأموال الخاصة أو المساهمين.

وعليه فإن القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لا يجب أن تأخذ في الحساب إلاّ المعاملات الخاصة بالمؤسسة وليس الخاصة بالمالكين[3].

2 .4 **إتفاقية الوحدة النقدية** : يتم تقويم المعاملات والأحداث الخاصة بالمؤسسة بالعملة الوطنية الوحيدة (الدينار الجزائري).

[1] Tazdait Ali , Maitraise Du Système Comptable Financier , Première Edition , ACG , 2009 , Page :19

[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، 2011، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ص:35

[3] Tazdait Ali , Op.Cit , Page : 20

5. 2 **مبدأ الأهمية النسبية :** يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه المؤسسة، والمبالغ غير المعتبرة يتم جمعها مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.

ويجب أن تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية الأهمية النسبية للعمليات المسجلة، أما العناصر قليلة الأهمية يمكن ألا تطبق عليها المعايير المحاسبية[1].

6. 2 **مبدأ استمرارية الطرق :** من أجل ضمان قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية خلال فترات متتالية ينبغي دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، وكل استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق لا يبرر إلا من خلال البحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم[2].

7. 2 **عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية :** يجب أن تتطابق الميزانية الإفتتاحية لدورة مالية مع الميزانية الختامية للدورة السابقة [3].

8. 2 **عدم المقاصة :** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم للميزانية إلا إذا كانت تتحقق على أسس قانونية أو تعاقدية.

3 . **الخصائص النوعية للمعلومات المالية :**

يجب أن يتوفر في القوائم المالية معلومات تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وأن تكون واضحة ومفيدة وهذا حتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرار، وهذه الخصائص هي كما يلي:

1. 3 **الملائمة :** إن ملائمة المعلومة المحاسبية تسمح بتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية فهي بالتالي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية .

2. 3 **الموثوقية :** حتى تكون المعلومات موثوقا بها ويمكن الاعتماد عليها إذا كانت خالية من الأخطاء وبعيدة عن التحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، فإنها تتضمن العناصر الآتية[4]:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ،مرجع سبق ذكره ، المادة :11

[2] Tazdait Ali , Op.Cit , Page : 21

[3] Ibid Page : 21

[4] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، سبتمبر 2004، ص 42-44 .

- **الصورة الصادقة** : يجب أن تعكس القوائم المالية الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بما يعكس حقيقة العمليات المؤثرة على نجاعة وأداء المؤسسة الإقتصادي، وكذا على الوضعية المالية للمؤسسة.

- **تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني** :حسب هذا المبدأ فإنه يتم عرض العمليات المحاسبية في القوائم المالية وفقا لطبيعتها المالية والاقتصادية وعدم التركيز فقط على الشكل القانوني، مما يسمح بالتمثيل الصادق للقوائم المالية دون تأثير العوامل الأخرى.

- **مبدأ الحيطة** : هو التقدير المعقول للوقائع في ظروف عدم التأكد، بحيث لا ينبغي المبالغة في تقدير قيمة الأصول والإيرادات، أو تقليل من قيمة الخصوم والنفقات، علما أنه عند تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

- **الشمولية** : يعني أن تكون المعلومات المعروضة كاملة وشاملة، حيث أن حذف بعض المعلومات قد يؤدي إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

- **القابلية للمقارنة** : إن عرض القوائم المالية يجب أن يتميز بالثبات والاستمرارية، وهذا يمكن من المقارنة بين مختلف الدورات وكذا بين مختلف المؤسسات في مختلف بلدان العالم، مما يتطلب إعلام مستخدمي القوائم المالية بكل التغييرات المتعلقة بالطرق المحاسبية وقياس الآثار المترتبة على قراءتها وفهمها.

رابعا: تعريف عناصر القوائم المالية :

تم التطرق في المرسوم التنفيذي رقم 08–156 الصادر في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 –11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى تعريف مختلف عناصر القوائم المالية وهي كما يلي[1] :

1 . الأصول : إن الأصول هي الموارد التي تسيرها المؤسسة من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية. حيث أن الأصول التي تكون في حوزة المؤسسة بصفة دائمة تعتبر أصولا غير جارية، أما الأصول التي يتم بيعها أو تحقيقها أو استهلاكها خلال دورة الإستغلال العادية فهي أصول جارية.

2 . الخصوم : تتكون الخصوم من الإلتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، حيث تصنف الخصوم إلى جارية إذا تم

[1] سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، 17و18 جانفي 2010 .

تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية، أو التي يجب تسديدها خلال اثني عشر شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية.

أما الخصوم غير الجارية فهي الخصوم التي يكون استحقاقها أكثر من اثني عشر(12) شهرا، عندما تنوي المؤسسة إعادة تمويل الإلتزام على المدى الطويل.

3 . الأموال الخاصة : هو الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية.

4 . الإيرادات : تتمثل إيرادات سنة مالية في تزايد المزايا الإقتصادية التي تتحقق خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.

5 . النفقات : تتمثل نفقات سنة مالية في تناقص المزايا الإقتصادية التي حدثت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو زيادة التزام.

علما أنه يتم تقييد عنصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات إذا كان من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة، كما يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

خامسا : قواعد التقييم :

يتم تقييم العناصر المقيدة في الحسابات حسب اتفاقية التكلفة التاريخية، ولكن يقتضي تقييم بعض العناصر حسب القيمة الحقيقية أو قيمة الإنجاز أو قيمة المنفعة وهذا حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم[1]:

1 . التكلفة التاريخية :

إن تكلفة شراء الأصل هو عبارة عن سعر الشراء المتفق عليه بين الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التخفيضات والتنزيلات التجارية والحسومات المالية، يضاف إليها الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير قابلة للإسترجاع من طرف الإدارة الجبائية، مع إضافة المصاريف المباشرة المتعلقة بمراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، كما ينسب بصفة مباشرة إلى تكلفة الشراء مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، وكذا مصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين.

[1] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، ص :07

ويضاف أيضا إلى تكلفة الشراء مصاريف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو تكلفة تجديد الموقع إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة.

ويستثنى من تكلفة الشراء مصاريف الإدارة العامة، والمصاريف الملتزم بها بمناسبة استغلال الأصل المثبت الممتلك بين نهاية تركيبه واستخدامه بقدرته العادية.

وعليه فإن المصاريف التي يمكن إضافتها لثمن شراء العتاد يجب أن تكون مصاريف عادية، مرتبطة بالعملية وضرورية.

2 . قيمة الإنجاز :

تكلفة إنجاز سلعة أو خدمة ما هي إلا عبارة عن تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لإنجاز هذا المنتوج أو الخدمة، ويضاف إليها الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها بالمنتوج أو الخدمة والملتزم بها خلال عملية الإنتاج.

3 . قيمة المنفعة :

قيمة المنفعة هي القيمة المحيّنة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به، حيث تقوم المؤسسة بتفحص الأصول المالية وتقدير القيمة الممكن تحصيلها من هذه الأصول عند تاريخ إقفال الحسابات، و تقيم القيمة القابلة للتحصيل لأصل معين بالقيمة الأكثر ارتفاع بين ثمن البيع الصافي وقيمة المنفعة.

علما أن ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في ظل ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية بأسعار السوق وتراضي بينهما وتوفر سوق نشط للأصول مع طرح تكاليف الخروج من مبلغ البيع.

4 . القيمة الحقيقية :

من أهم المفاهيم الأساسية التي تستخدمها المحاسبة الدولية هو مفهوم القيمة الحقيقية (العادلة) الذي يسمح بقياس النتيجة وتقييم عناصر الأصول والخصوم بموثوقية أكبر، وتتوافق القيمة الحقيقية مع القيمة المعادلة لأصل أو خصم في تاريخ التقييم.

تقيّم الأصول بالمبلغ الذي سيتم دفعه إذا كان نفس الأصل سيتم حيازته حاليا، وتقيّم الخصوم بالمبلغ المقيّم حاليا لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة التي يتوقع أن يحتاج إليها لسداد الخصوم في إطار النشاط العادي.

المطلب الثاني : مضمون القوائم المالية

عند إعداد القوائم المالية يتم إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتبيان فعالية الأداء في المؤسسة وكذا تفسير حركة تدفقات الخزينة من أجل مساعدة مستعملي القوائم المالية في اتخاذ القرار، وتتكون القوائم المالية من الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة والملحق.

أولا : الميزانية

يفضل عرض الميزانية من خلال تبيين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

1 . عرض الميزانية

لم يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 شكل معين في عرض الميزانية ولكن حدد كيفية عرض الميزانية من خلال منح خيارين للعرض، فالخيار الأول هو عرض الميزانية بتمييز العناصر الجارية وغير الجارية وهو الموصى به، أما الخيار الثاني فهو عرض الأصول والخصوم وفق السيولة. حيث أنه عند عرض نموذج العناصر الجارية وغير الجارية فإن عنصر السيولة يعتبر جوهري، لأن العناصر التي يتم استحقاقها بعد أجل اثنا عشر (12) شهراً من سنة الإقفال تظهر ضمن الأصول غير الجارية.

وجاء في المعيار أن تبيان تاريخ استحقاق الأصول والخصوم يقيد لتقييم السيولة ووفاء المؤسسة[1].

2 . الأصول :

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، قائمة المعلومات التي يجب أن تظهر في الأصول[2] :

- التثبيتات المعنوية .
- التثبيتات العينية .

[1] Catherine maillet , Anne Le Manh , Op.Cit , Page : 30

[2] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ، ص :23

- الإهتلاكات .
- المساهمات .
- الأصول المالية .
- المخزونات .
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .
- الزبائن ، والمدنين الآخرين و الأصول الأخرى .
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية .

ويتم تصنيف الأصول إلى أصول جارية في الحالات التالية [1]:

- الأصل الذي سيستعمل أو يباع في إطار دورة الإستغلال العادية لمؤسسة .
- أصول محتفظ بها لأغراض المعاملات لفترة قصيرة أقل من اثنا عشر شهراً.
- الخزينة عند استعمالها لا تخضع لقيود.

أما الأصول المتبقية فتصنف ضمن الأصول غير الجارية .

3 . الخصوم :

حدد القرار المذكور أعلاه العناصر التي يجب أن تظهر في الخصوم وهي كما يلي[2]:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية وهي الديون التي تتضمن فائدة .
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- رصيد الأعباء والخصوم المماثلة .
- الخزينة السالبة ومعادلات الخزينة السالبة .

وتصنف الخصوم على أنها خصوم جارية في الحالات التالية :

[1] Catherine maillet , Anne Le Manh , Op.Cit , Page : 30

[2] القانون الصادر في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره ، ص :23

- الخصوم التي ستتم تسويتها في إطار دورة الإستغلال العادية للمؤسسة.
- الخصوم التي سيتم تسويتها خلال اثنا عشر شهر بعد تاريخ الإقفال.

ثانيا: حساب النتائج :

حساب النتائج هو عبارة عن ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وهو لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، ويبيّن خاصة النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.

وينبغي ظهور الإيرادات والنفقات التالية في حساب النتيجة[1]:

-تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الإستغلال.

- إيرادات الأنشطة العادية.
- الإيرادات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم المماثلة.
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات العينية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- العناصر غير العادية المتمثلة في الإيرادات والأعباء غير العادية.
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية للأسهم.

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة :

تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 إلى تحديد محتوى وهدف وكيفية سير جدول تدفقات الخزينة وهو:

[1] المرجع السابق ، ص :24

1 . تعريف جدول تدفقات الخزينة :

هو وثيقة تستعمل من طرف المسيرين والمحللين الماليين والمساهمين لتسهيل تفسير كيف يتم دخول وخروج الأموال أي تفسير حركة تدفقات الخزينة والتي تصنف إلى ثلاثة أصناف: تشغيلية، استثمارية، وتمويلية، حيث يهتم مستخدمو القوائم المالية بالطريقة التي تولّد وتستخدم فيها المؤسسة الخزينة وشبه الخزينة، كما يسمح بالتعاون مع القوائم المالية الأخرى بتقييم تعديلات الأصول الصافية للمؤسسة وهيكلها المالي، ويبين السيولة والوفاء، ويعتبر جدول تدفقات الخزينة نافعا من أجل تقدير كفاءة المؤسسة، كما يسمح للمستخدمين لإعداد نماذج التقدير ومقارنة الأداء التشغيلي لمختلف المؤسسات.[1]

2. تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة التشغيلية :

هي الأنشطة التي تتولد عنها الإيرادات والأعباء وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل وتتضمن خاصة[2] :

- المبالغ المقبوضة من الزبائن والمبالغ المسددة للموردين.
- الأجور والضرائب والرسوم .
- الضريبة على النتيجة ما لم ترتبط بشكل واضح بعمليات الإستثمار أو التمويل .
- المقبوضات والمدفوعات الأخرى غير المرتبطة بالإستثمار أو التمويل مثل الأموال المحصّلة من التأمينات .

تعتبر هاته التدفقات مؤشر على ما مدى قدرة المؤسسة على توليد ما يكفي من السيولة النقدية لتسديد الديون، المحافظة على القدرة التشغيلية للمؤسسة، ودفع عوائد الأسهم، وكذا إحداث استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر التمويل الخارجي.

3. تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة الإستثمارية :

التدفقات النقدية المتولدة عن أنشطة الإستثمار هي تلك المرتبطة بالحيازة والتنازل عن الأصول طويلة المدى وأصول أخرى غير مصنفة ضمن الخزينة وما يعادلها، وتتضمن العمليات التالية[3]:

[1] Catherine maillet , Anne Le Manh , Op.Cit , Page : 37
[2] Alain Frydlender ,Julien Pagezy, Op.Cit , Page : 28
[3]Ibid, Page : 29

- المقبوضات والتسديدات الناتجة من الإقراض المحقق من طرف المؤسسة.
- المقبوضات والتسديدات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم كيان آخر.
- المقبوضات والتسديدات الناتجة عن التنازل أو حيازة التثبيتات المادية أو المعنوية أو أصول أخرى طويلة المدى.

علما أن مصدر التدفقات من الأنشطة الإستثمارية لا يتضمن الإستثمارات المحققة عن طريق التمويل الإيجاري.

4 . تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة التمويلية:

تنطوي هاته العمليات على تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتنتج عمليات التمويل عن العمليات التالية[1] :

- المقبوضات الناتجة عن إصدار الأسهم والتسديدات المتأتية عن إعادة شراء أو تسديد الأسهم.
- عوائد الأسهم وتوزيعات أخرى تسدد للمساهمين.
- المقبوضات الناتجة عن إصدار السندات، سندات الخزينة، القروض والرهن العقاري.

5 . إعداد جدول تدفقات الخزينة :

يتم عرض تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية حسب طريقتين وهما [2]:

- **الطريقة المباشرة :**

تتمثل الطريقة المباشرة في عرض مباشر للمقبوضات والتسديدات للأموال الإجمالية كمقبوضات الزبائن وتسديدات الموردين، الضرائب والرسوم، والأجور وهذا من أجل إبراز تدفق مالي صافي.

- **الطريقة غير المباشرة :**

تتمثل الطريقة غير المباشرة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية وهذا بالأخذ في الاعتبار ما يلي:

- آثار العمليات دون التأثير على الخزينة كمخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.
- الفروقات والتسويات المتعلقة بالضرائب المؤجلة .حيث تسجل قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة كل واحدة على حدة

[1] Ibid .Page : 29

[2] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ، ص :26

رابعا: جدول تغيير الأموال الخاصة

جدول تغيير الأموال الخاصة هو تحليل الحركات التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، والمعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي[1]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية .
- تغيير الطريقة المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة كالإرتفاع والإنخفاض والتسديد.
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا : ملحق القوائم المالية :

يتضمن ملحق القوائم المالية المعلومات المهمة والمفيدة من أجل فهم العمليات الواردة في هاته القوائم وهي كما يلي[2] :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم، كطبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- الإشارة إلى الأحكام الممارسة من طرف المسيرين في تنفيذ الطرق التي لها تأثير كبير على القوائم المالية.
- الإشارة للفرضيات المستخدمة للتقدير والتوقع عندما يتوقع خطر كبير وهو حدوث تغيرات أثناء السنة المالية القادمة والذي يؤدي إلى تعديلات كبيرة.
- الإشارة إلى المعلومات المفروضة من المعايير المحاسبية الدولية التي لم تعرض في القوائم المالية.
- تزويد معلومات إضافية التي لم تعرض في القوائم المالية والتي تكون ضرورية للصورة الصادقة.

[1] المرجع السابق، ص :26

[2] Alain Frydlender ,Julien Pagezy, Op.Cit , Page : 29

المطلب الثالث : تقييم عناصر الأصول والخصوم

من أجل الحصول على قوائم مالية موضوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، وتمكن مستعملي هاته القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة، أصبح تقييم عناصر الأصول والخصوم حسب النظام المحاسبي المالي يعتمد على إبراز الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وهيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني حتى يتم التخلص من كل الإعتبارات والتأثيرات القانونية على العرض الصادق للقوائم المالية.

1 . التثبيتات العينية :

تقوم المؤسسة بحيازة التثبيتات لاستعمالها في الإنتاج أو تقديم خدمات أو للإيجار و كذا لأغراض إدارية والتي تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية، وتقيم بتكلفة شرائها، يخصم منها التخفيضات التجارية والمالية ويضاف إليها كل الرسوم غير قابلة للإسترجاع وتكاليف إيصالها ومصاريف تركيبها .

- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ضمن التثبيتات العينية إذا كان استعمالها مرتبط بالتثبيتات العينية وإذا كان استخدامها يفوق السنة المالية الواحدة، ولا يدرج في حساب التثبيتات العناصر ذات القيمة الضعيفة إذ يتم استهلاكها خلال السنة المالية التي تستخدم فيها.
- إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيم وذات معنى، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل ويصان أو يهتلك باعتباره أصل مستقل، كما أن مدة انتفاع مكونات الأصل هي مختلفة أو توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة فإنها تعالج على أنها عناصر منفصلة[1].

1 .1 إعادة تقييم التثبيتات العينية :

يسجل أي تثبيت عيني ضمن أصول مؤسسة بتكلفته يطرح منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، كما يسمح تسجيل التثبيتات الممتلكة على أساس المبلغ المعاد تقييمه، حيث يسجل الأصل بقيمته الحقيقية يطرح منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظام وهذا حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات عن القيمة المحددة باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

وتقدر القيمة الحقيقية للأراضي والمباني حسب قيمتها في السوق وتحدد هذه القيمة من طرف خبراء في العقار، ونفس الشيء بالنسبة لمعدات الإنتاج فيتم تحديد قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، الصفحات الزرقاء، مارس 2010، ص: 98،99 . .

قيمتها في السوق (سوق نشط، اتفاق طرفين، وتوفر شروط المنافسة)، فإنها تقيم على أساس التكلفة التعويضية الصافية من الإهتلاك[1].

في تاريخ إعادة التقييم يتم تصحيح الإهتلاكات بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث يجب أن تتساوى القيمة المحاسبية للأصل بعد إعادة التقييم للمبلغ المعاد تقييمه.

– عند إعادة التقييم الأولي إذا كان فرق إعادة التقييم موجباً يتم إدماجه ضمن الأموال الخاصة، أما إذا كان الفرق سالباً فيسجل كعبء ويخصم من النتيجة.

– وعند إعادة التقييم اللاحق إذا كان إعادة التقييم الأولي موجباً فإن :

- فرق إعادة التقييم الموجب يضاف إلى الأموال الخاصة.
- فرق إعادة التقييم السالب يسجل في الأموال الخاصة بمقدار الخسارة، وإذا كانت الخسارة أكبر من قيمة التقييم الأولي الموجب فإن التسوية تتم من الأموال الخاصة والباقي يسجل كخسارة.

- وإذا كان فرق إعادة التقييم الأولي سالب فإن:

- فرق إعادة التقييم يكون موجب يسجل في الإيرادات لتغطية التكاليف وإذا بقي فرق إيجابي إضافي فإن الباقي يسجل في الأموال الخاصة.
- فرق إعادة التقييم سالب يسجل كنفقات.

1 .2 إهتلاك التثبيتات المادية :

الإهتلاك هو استهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء، والإهتلاك يعكس تطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الإقتصادية التي يدرّها الأصل حيث يمكن أن يهتلك التثبيت كما يلي[2]:

- حسب وتيرة ثابتة أين يكون العبء ثابتا على المدة النفعية للأصل.
- حسب وتيرة متناقصة أين يؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل.
- حسب وتيرة متزايدة أين يؤدي إلى عبء متزايد على المدة النفعية للأصل.
- حسب وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

[1] محمد وند لوس، محاضرات معايير المحاسبة الدولية على طلبة السنة الأولى ماجيستير 2010/2009.
[2] Rachida Boursali, Les Normes Comptable Du SCF , Aloulfia Talita, 2010 Page :58-61.

وفي حالة عدم التمكن من تحديد كيفية استهلاك المنافع بصورة صادقة يتم اعتماد الإهتلاك الخطي.

كما يجب أن تتم المراجعة الدورية لطريقة الإهتلاك والمدة النفعية والقيمة المتبقية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، فإنه يتم تعديل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، ويتم إدراج هذا التغير في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

2 . التثبيت المعنوي :

إن التثبيت المعنوي يجب أن تتوفر فيه المعايير التالية[1]:

– أصل قابل للتحديد: معروف يمكن فصله عن بقية الأصول، ويمكن بيعه وانتقاله وتحويله، تأجيره، كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات.

– مورد تحت رقابة: يمكن للمؤسسة أن تحقق من خلاله مزايا اقتصادية ويمكن لها أن تمنع استفادة الغير منه.

– نقدي وغير مادي ومستعمل في إطار النشاط العادي، مثل المحلات التجارية، العلامات، برامج المعلوماتية، ومصاريف حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري.

تشكل نفقات التطوير أو النفقات الناتجة عن تطوير مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات التالية :

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات مستقبلية لتحقيق مردودية شاملة .
- إذا كان للمؤسسة القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التطوير أو استعمالها أو بيعها.
- إذا أمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

وفيما يخص المدة النفعية للتثبيت المعنوي فيجب أن لا تتجاوز 20 سنة.

علما أنه يجب على المؤسسة عند إنجاز تثبيت معنوي أن تميز بين مرحلتين أساسيتين وهما مرحلة البحث التي تهدف إلى اكتساب معرفة علمية أو فنية جديدة وهي متعلقة بفترة الإنطلاق في إنجاز وإنتاج التثبيت

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 133 .

المعنوي، ومرحلة التطوير التي هي عبارة عن خلاصة البحوث من أجل الحصول على منتوج جديد أو تحسين منتوج.

3 .أصول مالية غير جارية :

يدرج ضمن حساب الأصول المالية غير الجارية العناصر التالية[1]:

- سندات المساهمة والحسابات المدينة الملحقة التي تسمح بممارسة نفوذ على الشركة المصدرة للسندات أو تمارس مراقبتها كالمشاركة في الفروع أو المؤسسات المشاركة .
- السندات الخاصة بالمحفظة التي توفر مردودية للمؤسسة على المدى الطويل وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسة التي تمت الحيازة على سنداتها .
- السندات التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات طويلة المدى التي يمكن للمؤسسة الإحتفاظ بها حتى أجل استحقاقها أو تنوي الإحتفاظ بها .
- الإقراضات والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير، كحسابات الزبائن وحسابات الإستغلال لأكثر من اثني عشر شهر أو القروض المقدمة لأطراف أخرى والتي يزيد أجل استحقاقها عن اثني عشر شهرا.

تسجل الأصول المالية بتكلفتها المتمثلة في قيمتها الحقيقية متضمنة مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة وكذا مصاريف البنك، ولا يندرج ضمنها الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة وغير المستحقة قبل الإكتساب.

وتسجل في القوائم المالية الفردية المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي تمت حيازتها لأجل طويل، والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات تسجل بالتكلفة المهتلكة.

وحسب القواعد العامة للتقييم عند إقفال كل سنة مالية يجب أن تخضع لاختبار تناقص القيمة لإثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة.

---

[1] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ، ص :11

4 . المخزونات :

المخزونات هي أصول تمتلكها المؤسسة وتوجه للبيع في إطار الإستغلال الجاري ويدرج ضمن المخزونات أيضا المنتوجات قيد الإنجاز قصد البيع والمواد الأولية واللوازم الموجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، وتصنف المخزونات إلى أصول جارية أو إلى أصول غير جارية وهذا حسب استعمالها في نشاط المؤسسة.

تتضمن تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزونات إلى المكان، فتكلفة الشراء تتضمن قيمة المشتريات وكل المصاريف المرتبطة بالمشتريات، أما تكلفة الإنتاج فتتضمن المشتريات وكل المصاريف المرتبطة بعملية الإنتاج كمصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة، وكذا مصاريف الإدارة المرتبطة مباشرة بالمخزونات، ولا تؤخذ بعين الاعتبار التكاليف التي لا تدخل ضمن عملية الإنتاج كمصاريف التوزيع وعند خروج السلع أو المنتجات من المخزون يتم تقييمها حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو حسب طريقة ما دخل أولا يخرج أولا FIFO [1].

5 .القروض و الخصوم المالية الأخرى :

تقيم القروض والخصوم المالية بالتكلفة وهي القيمة الحقيقية (العادلة) للمقابل المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند التنفيذ، تقيّم الخصوم المالية بالقيمة العادلة، أما الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية فيتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة، حيث أن التكلفة المهتلكة لخصم مالي هي المبلغ الذي يقيّم به الخصم المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات وتطرح منه التسديدات الرئيسية وإهتلاكات القروض[2].

6 .عقود طويلة الأجل :

إن العقود الطويلة الأجل هي عبارة عن إنجاز سلع، خدمات مجموعة سلع أو خدمات يستمر إنجازها لأكثر من سنة مالية، وتتمثل العقود الطويلة الأجل في عقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة وعقود تقديم الخدمات[3].

[1] Rachida Boursali , Op.Cit , Page : 81.

[2] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ، ص :14

[3] المرجع السابق، ص :18

- تسجل الإيرادات والنفقات في العقود الطويلة الأجل حسب تقدم الأشغال وبنسبة الإنجاز وبالتالي يتم التحصل على النتيجة المحاسبية بالتتابع.

- أما إذا استحال تحديد النتيجة المحاسبية بصورة صادقة فإن الإيرادات تسجل مساوية لمبلغ النفقات والتي يكون تحصيلها محتملا، وبالتالي فإن النتيجة تظهر عند إتمام الأشغال.

7 .عقود إيجار التمويل :

إيجار التمويل هو عقد إيجار يتضمن تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع للمستأجر المتصلة بملكية أصل، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها[1].

7 .1 **شروط عقد إيجار التمويل :**

- تحوّل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من الحياة الإقتصادية للأصل إذا لم يكن هناك تحويل ملكية.
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات المحيّنة لهذا الإيجار تتساوى تقريبا مع القيمة الحقيقية للأصل المؤجر في تاريخ بداية العقد.
- يمنح عقد الإيجار للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر أقل عن القيمة الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة

7 .2 **عقد إيجار التمويل عند المستأجر :**

يسجل الأصل المستأجر في حسابات الأصول بالقيمة الحقيقية أو القيمة المحيّنة للمدفوعات إذا كانت القيمة الأخيرة أقل ثمنا، ويقابله إلتزام دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم.

عند تسديد أقساط إيجار التمويل يجب التمييز بين القواعد المالية والمستحقات الرئيسية، كما يهتلك الأصل المستأجر حسب القواعد العامة الخاصة بالتثبيتات.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص: 110.

3. 7 عقد إيجار التمويل لدى المؤجر :

عند حيازة المؤجر للأصل موضوع الإيجار، فإن قيمة الإستثمار المحقق تكافئ عموما القيمة السوقية، ويصنف الجزء الطويل الأجل ضمن الأصول الثابتة والجزء القصير الأجل ضمن الأصول المتداولة، ويتم إطفاؤها مع دفعات التسديد لأصل القرض.

عند تحصيل أقساط الإيجار من طرف المؤجر يجب التمييز بين الجزء الذي هو تحصيل للحق وبالنسبة للجزء الذي يمثل الفائدة كإيراد مالي.

8 . العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية :

عند قيام المؤسسة بحيازة أصول بالعملة الأجنبية فإنه يتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية إلى تاريخ الإستهلاك أو تاريخ التنازل أو زوال الأصول .

أما بالنسبة للحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية فيتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ الإتفاق على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كانت العمليات مالية، وعند إنشاء أو تسوية الحقوق أو الديون في نفس السنة المالية، فإنه ينتج عنها فروقات في الأسعار مقارنة بأسعار الدخول وهذا راجع لتقلبات أسعار الصرف مما يؤدي إلى تشكيل خسائر أو أرباح في الصرف ويجب أن تسجل في حسابات الأعباء أو الإيرادات حسب الحالة، وتجدر الإشارة إلى أن الفرق في سعر الصرف يسجل في الأموال الخاصة بالنسبة للإستثمار المالي في الخارج، وعند خروج هذا الإستثمار يتم إدراج الفوارق في حساب الإيرادات والنفقات، وإذا كان الإستثمار المالي يختلف عن عملة المؤسسة الأم وعملة المؤسسة الفرع فإن الفرق يسجل في رؤوس الأموال الخاصة في حساب " فرق التحويل" [1].

9 . الإعانات :

الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة، إذا احترم الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.

[1] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره ، ص :20

ويتم تسجيل الإعانة كإيراد في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق بها والتي سيتم تعويضها.

أما التثبيتات القابلة للإهتلاك فإن قسط الإهتلاك هو التكلفة، وعليه فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في حساب الإيرادات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، وعند عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بالأصول منتوجات مؤجلة.

كما تسجل الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها كإيرادات في التاريخ الذي اكتسبت فيه، التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون أن يتبع بتكاليف مستقبلية[1].

إن الإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للإهتلاك، تنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب طريقة خطية.

إن اعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي يشكل تغييرا جذريا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية، حيث أصبح الهدف من النظام المحاسبي المالي هو عرض الوضعية المالية بكل شفافية بعد أن كانت تعرض حساباتها بما يتوافق ويتماشى مع التشريعات الجبائية والنصوص القانونية مما جعلها لا تعكس الصورة الصادقة والواقع الإقتصادي .

المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي و الجباية

إن المحاسبة الدولية لا تمنح أي مجال لتأثير الأنظمة الجبائية على القواعد المحاسبية لضمان العرض العادل للقوائم المالية، ولكن الجزائر من بين الدول التي كانت تعتمد على المحاسبة لتحديد القاعدة الخاضعة للضريبة أي أن هناك تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية، وباعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسات مطالبة بعرض قوائم مالية غير مشوهة بالإعتبارات الجبائية لضمان الصورة الصادقة وفي ذات الوقت هي مطالبة بتحديد بدقة الوعاء الخاضع للضريبة .

[1] المرجع السابق ، ص :20

المطلب الأول : عموميات حول الجباية

إن الجباية هي اقتطاعات نقدية إجبارية تفرض من طرف الدولة على الأفراد لتغطية نفقات الدولة، وتكون على شكل ضريبة أو رسم، والقانون الجبائي يجمع كل المفاهيم القانونية التي تعالج الوعاء الضريبي وأساليب تحصيله.

1 . تعريف الضريبة:

– الضريبة هي اقتطاع إجباري دون مقابل يحصّل لفائدة الصالح العام[1].

كما يمكن تعريفها على أنها :

– الضريبة هي فريضة مالية، يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[2] .

ومنه نستخلص الخصائص التالية للضريبة[3] :

– الضريبة هي اقتطاع إجباري : بمعنى السلطة تجبر المكلف بالضريبة على أداء الضريبة عبر طرق إدارية.
– الضريبة هي اقتطاع بدون مقابل : حيث أن الضريبة تسدد من طرف المكلف بالضريبة دون أن يكون له مقابل مباشر، وهذا حسب مبدأ عدم تخصيص الإيراد للنفقات.
– الضريبة هي اقتطاع يحصّل لفائدة الصالح العام: إن الضريبة تحصّل لفائدة الصالح العام (الدولة، الجماعات المحلية) .

ويختلف الرسم عن الضريبة في كون الرسم اقتطاع إجباري مقابل خدمة معينة .

2 . مبادئ الضريبة :

للضريبة عدة مبادئ نذكر من بينها المبادئ التالية [4]:

[1] Hervé KRUGER , Les Principes Généraux De La Fiscalité ,2000 , Ellipses , Page :06

[2] محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، 2003 ، دار هومة ، صفحة : 14

[3] Hervé KRUGER , Op.Cit , Pages : 6-7 .

[4] محمد عباس محرزي ، مرجع سبق ذكره، صفحة :28-30 .

1 .2 العدالة :

يجب على مواطني كل دولة المساهمة في النفقات الحكومية حسب المقدرة التكليفية، بما يتناسب مع الدخل الذي يتحصلون عليه داخل هذه الدولة .

حيث يتعين على جميع فئات المجتمع أن تساهم في المصاريف مساهمة تتناسب مع الدخل الذي يقومون بتحقيقه حتى لا تتميز فئة عن فئة في المجتمع وحتى لا يتم إثقال العبء الضريبي على فئة دون أخرى

2 .2 قاعدة اليقين :

يجب أن تكون الضريبة التي يلتزم المكلف بدفعها محددة بصورة قاطعة دون أي غموض، وهذا بهدف معرفة المكلف بالضريبة بمدى التزامه بأدائها ومعدلها وكل الأحكام القانونية المتعلقة بها.

أي أن تكون التشريعات المالية الضريبية واضحة، حتى يفهمها عامة الناس، وأن تجعل الدولة في متناول المكلفين القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب وما ينتج عنها من قرارات ولوائح وتعليمات.

3 .2 الملائمة في الدفع :

من خلال هذه القاعدة يتم تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بالضريبة، مع تسهيل دفعها وتحديد موعد التحصيل وطريقته وإجراءاته، حيث يجب أن يكون ميعاد تحصيل هذه الضرائب متلائما مع ميعاد تحقيق الدخل.

4 .2 قاعدة الاقتصاد في النفقة :

عند تحصيل الضريبة، يجب أن تكون الموارد المالية التي تتحصل عليها الدولة أكبر من الأموال التي سيتم إنفاقها من أجل تحصيل هذه الضرائب.

3 . أدوار الضريبة :

تفرض الضريبة لضمان تغطية النفقات العامة، وكذا لتوجيه السياسة الإقتصادية والاجتماعية[1].

---

[1] Gervais MOREL , La Fiscalité Des Entreprises , 1999 , Collection Fiscabanque , Page : 12-13

3 .1 الدور المالي للضريبة :

إن الدور الكلاسيكي للضريبة هو تمويل السياسة العامة، وتستمد معظم الدول مواردها من الضرائب، حيث أن الضريبة هي المصدر الأساسي لتمويل ميزانية الدولة قبل أي مصدر آخر كالقروض، الإيرادات الناتجة عن الدومين الخاص ، أرباح غير موزعة .

3 .2 الدور الإقتصادي للضريبة :

يكمن الدور الإقتصادي للضريبة في التدخلات العامة للدولة من خلال التدابير الضريبية المتخذة من طرف الدولة لتوجيه النشاط الإقتصادي، وكذا إنعاشه من بينها:

– تدابير تهدف إلى تشجيع وتحسين شروط تمويل المؤسسات كتخفيض معدل ضرائب الشركات، وتخفيض الضرائب للاكتتاب في رأس مال الشركة .

– حوافز ضريبية لتشجيع الإستثمار، (كالإهتلاك المتناقص، القرض الضريبي Crédit D'impôt)

– التدخل المباشر لارتفاع الأسعار كتعديل في معدل الرسم على القيمة المضافة.

– تشجيع إنشاء أو نقل المؤسسات للمناطق المهيئة إقليميا والمراد ترقيتها عن طريق الإعفاء الكلي أو الجزئي للضريبة.

3 .3 دور العدالة الإجتماعية :

تصمم الضريبة على الدخل أساسا من أجل العدالة الإجتماعية وإعادة توزيع الدخل، حيث أن هذا النوع من الضرائب يعتبر ضريبة تصاعدية، وبالتالي فهو لا يؤثر كثيرا على أصحاب المداخيل المنخفضة مقارنة مع أصحاب المداخيل المرتفعة الذين يقومون بدفع ضرائب مرتفعة، وفي المقابل فإن أصحاب المداخيل المنخفضة مؤهلون للحصول على مزايا اجتماعية تكون ممولة جزئيا أو كليا من الضرائب المتحصل عليها من أصحاب المداخيل المرتفعة .

4 . تقنيات الضريبة :

قبل تحصيل الضرائب يتعين أولا تحديد وعاء الضريبة، ثم تحديد قيمة الضريبة المستحقة للدولة[1].

---

[1] محمد عباس محرزي ، مرجع سبق ذكره ، ص 145-149

4 .1 تحديد وعاء الضريبة :

يتم تحديد وعاء الضريبة إما عن طريق التقدير الإداري من خلال المظاهر الخارجية والتقدير الإداري أو التقدير عن طريق الأفراد من خلال تصريح المكلف وتصريح الغير.

- **المظاهر الخارجية :**

هي من طرق التقدير الإداري وكانت هذه الطريقة معتمدة في التشريع الضريبي الفرنسي، حيث كانت الضريبة على الدخل تفرض على أساس المظاهر الخارجية كأسلوب معيشة المكلف بالضريبة ونوع عمله وسكنه وسيارته وغير ذلك من المظاهر التي تدل على مستوى الدخل، ولكن هذه الطريقة هي سطحية لأنها ثابتة بثبات المظاهر الخارجية بينما الدخل الخاص بالمكلف بالضريبة هو متغير من سنة إلى أخرى، وبالتالي أصبحت تستخدم كأسلوب تكميلي للتأكد من صحة التصريح والإقرار.

- **طريقة التقدير الجزافي:**

يتم تحديد دخل المكلف بالضريبة بالاتفاق بينه وبين إدارة الضرائب، وهذا باستخدام المؤشرات والعناصر التي بحوزة المصلحة أو المصرح بها من طرف المكلف لأجل تجديد رقم الأعمال ومنه الدخل.

- **تصريح المكلف بالضريبة :**

وهو من أساليب التقدير المباشر، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب يبين فيه إيراداته ونفقاته وكذا دخله، ولضمان صحة هذا التصريح فإن لإدارة الضرائب الحق في المراقبة اللاحقة للتصريح وتعديله وفق الأحكام الجبائية السارية المفعول.

- **تصريح الغير:**

يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق التصريح المقدم من طرف أشخاص آخرين غير المكلفين بالضريبة مثل تصريح رب العمل عن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور بدلا عن تصريح العامل، وكذا مختلف حالات الإقتطاع من المصدر.

4 .2 ربط وتصفية الضريبة :

هي تحديد دين الضريبة أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه.

4 .3 **تحصيل الضريبة :**

يتم تحديد كيفية دفع هذه الضريبة، سواء كانت بواسطة وسائل الدفع النقدي أو الشيكات، مع تحديد وقت تحصيل هذه الضريبة الذي يجب أن يناسب كل من الدولة والمكلف بالضريبة، ويتم تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر، أي يقوم المكلف بالضريبة بدفعها مباشرة إلى إدارة الضرائب وإما عن طريق الإقتطاع من المنبع.

5 . **تصنيفات الضرائب :**

من أهم تصنيفات الضرائب: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة [1]:

5 . 1 **الضرائب المباشرة:**

هي الضرائب التي لا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر لأنها مرتبطة باسم الشخص ومن يدفعها يتحملها بصفة نهائية مثل الضرائب الرأسمالية والضرائب على الدخل كالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

5 .2 **الضرائب غير المباشرة :**

هي الضرائب التي يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر حيث أن من يدفعها لا يتحملها، كالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة.

6 . **مصادر القانون الجبائي :**

يستمد القانون الجبائي قواعده من المصادر الداخلية كالقانون، الأحكام القضائية، والفقه ، ويعتمد أيضا على مصادر خارجية كالإتفاقيات الجبائية الدولية[2]:

6 .1 **القانون :**

تصفى وتؤسس وتحصل الضريبة بموجب القواعد القانونية التي سنها المشرع، وهذا من خلال إصدار قانون المالية، علما أنه يُعد في شكل مشروع قانون من طرف وزارة المالية مع وجوب احترامها للقانون رقم 17/84

[1] محمد عباس محرزي ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .
[2] المرجع السابق ، ص : 49-51

الصادر في 1984/07/07 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية، ويقدم للدراسة إلى البرلمان بعد المصادقة عليه من طرف مجلس الوزراء، وبعد قيام البرلمان بدراسة وتعديل مشروع قانون المالية يتم التصويت عليه في جلسة علنية في شهر نوفمبر، ثم يتم المصادقة عليه من طرف رئيس الجمهورية ليصبح قابلا للتطبيق ابتداء من جانفي من السنة المرتبطة بها. و تطبق الأحكام الجبائية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب.

6 .2 الأحكام القضائية :

أثناء قيام منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب يقوم القاضي باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي معين، وهذا ما يسمى بالأحكام القضائية.

حيث تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب بشكل إجباري، ويجب عليها إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع، كما يمكن أن تقوم السلطات المعنية بتطبيق الحكم القضائي على المكلف بالضريبة كطرف في النزاع دون تعميم هذا الاجتهاد .

6 .3 الفقه :

إن الفقه الجبائي هو رأي علمي يتناوله الخبراء والمهنيين للنصوص التشريعية أو التنظيمية، وتكون على شكل قرارات أو أوامر ونشريات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها، وتعتبر أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق وتسيير الضريبة.

6 .4 الإتفاقيات الجبائية الدولية :

إن تطور المعاملات التجارية الدولية قاد الدول إلى عقد اتفاقيات من أجل تجنب وجود حالات "الإخضاع المزدوج " أو " الإزدواج الضريبي "، فهذه الإتفاقيات الجبائية يطلق عليها بالمعاهدات الثنائية لأنها تبرم بين دولتين.

وتشمل الإتفاقيات القائمة أساسا على الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل، والضرائب على أرباح الشركات) ،ونادرا ما يتم الإتفاق فيما يخص الضرائب على الثروة والضرائب على المواريث وتصفية التركات ضمن إتفاقيات منفصلة.

المطلب الثاني :العلاقة بين المحاسبة والجباية

في العديد من البلدان كالجزائر يوجد علاقة وثيقة بين المحاسبة والجباية، إذ أن هناك تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية، وباعتماد هاته البلدان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يستوجب انفصال المحاسبة عن التشريعات الجبائية .

أولا : علاقة الإتصال بين المحاسبة والجباية:

إن المحاسبة الجبائية هي المحاسبة التي تتحدد من خلالها ضرائب المؤسسات والتي تقوم على أساس علاقة اتصال المحاسبة والجباية، أين تفرض قواعد التقييم الجبائية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية [1].

علاقة الإتصال هذه، قائمة في كثير من بلدان أوربا، ففي فرنسا تم إنشاء أول رابط رسمي بين المحاسبة والجباية في الحرب العالمية الأولى عندما فرضت الدولة وضع تنظيمات جديدة لتمويل العجز العام وهذا بالإعتماد على المحاسبة، وتم إلغاء الضرائب القديمة التي كانت تحسب على أساس التقدير الجزافي والمظاهر الخارجية للمكلفين واستبدالها بعدة ضرائب تتماشى وطبيعة المداخيل، كما تم إنشاء ضريبة سنوية على أرباح المهن الصناعية والتجارية المحققة خلال آخر اثنا عشر(12) شهرًا، أي خلال السنة السابقة التي تستخدم نتائج آخر ميزانية.

ومنه أصبحت المحاسبة الأداة الأساسية لقياس القاعدة الخاضعة للضريبة من أجل تشكيلها حسب الحاجة، ووسيلة قوية لمراقبة الإدارة، وأصبح الإلتزام بإبلاغ إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية هو أساسي ودليل على صدق التصريحات الجبائية .

وعليه فإن تأسيس التنظيمات الجبائية من شأنه أن يقوي الوعي شيئا فشيئا عند المسيرين ومديري المؤسسات نظرا لأهمية المحاسبة، التي هي أداة ضرورية لتلبية متطلبات الإدارة، والعناصر المرقمة ضرورية للتسيير والتقدير [2].

وعليه فإن المحاسبة هي تقنية لتحديد الربح الخاضع للضريبة بالدرجة الأولى والمحاسب يجب أن يكون ملما بأحكام الأوعية الخاضعة للضريبة.

[1] Christine Collette et Jacques Richard , Les systèmes comptables Français et Anglo-Saxons, 2002 , Dunod ,Paris, page 205
[2] Martial Chadefaux et Jean-Luc Rossignol , Fiscalité et Comptabilité , Encyclopédie De Comptabilité ,Contrôle De Gestion et Audit , 2000 , Economica , Paris , Pages 719-722

إضافة لذلك فإن مختلف القوانين الضريبية تحتوي على التزامات محاسبية، يجب أن تُحترم من طرف المكلفين بالضرائب، أي أن الجباية تساهم في إعداد القواعد المحاسبية وجميع التصريحات الجبائية يتم إيداعها لدى إدارة الضرائب مدعّمة بالسجلات المحاسبية يجب أن تقدم عند الطلب في حالة الرقابة الجبائية، أي أن الإعفاءات الضريبية والحوافز الجبائية تقوم على أساس التسجيلات المحاسبية للتمييز بين رقم الأعمال الخاضع للضريبة ورقم الأعمال المعفى، كما أن المحاسبة تضمن مداخيل جبائية دائمة ومنتظمة.

وفي الجزائر فإن المحاسبة وفق المخطط الوطني للمحاسبة مرتبطة بالتشريع الجبائي أثناء التسجيل المحاسبي والتقييم وعرض الحسابات، ذلك أنها أساس لإعداد مختلف التصريحات الضريبية لتحديد أوعية مختلف الضرائب والرسوم، كالرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات .

ذلك أنه لا يتم في المحاسبة إدراج الإيرادات باستثناء تلك التي يمكن دمجها بمقتضى التشريع الجبائي، ولا تطرح النفقات باستثناء تلك القابلة للحسم ضريبيا، وهذا ما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة[1].

كما توجد عدة تطبيقات وقواعد محاسبية يعتمد عليها النظام الجبائي في تحديد الضريبة مثل [2]:

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الإستثمارات المادية القابلة للإهتلاك. فعلى المؤسسة أن تعلن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة استثمار المبلغ الناتج عن فائض القيمة الخاص بالتنازل عن الإستثمارات، والظاهر في المحاسبة والذي يحدد القيمة الواجب إضافتها للنتيجة الخاضعة للضريبة.

- إعانات الإستغلال والإستثمار تعالج محاسبيا وفق النصوص الجبائية والتي تلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقا لفترة العقد إلى الربح الضريبي خاصة تلك المتعلقة بالإستثمارات.

- كما يعالج إعادة تقييم الإستثمارات حسب المرسوم التنفيذي رقم 07 –210 المؤرخ في 04 جويلية 2007 المتضمن تحديد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك، إذ ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة تقييم للأصل القابل للإهتلاك مما ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية وبالتالي على النتيجة الجبائية.

---

[1] بن بلقاسم سفيان ، مرجع سبق ذكره ، صفحة : 124-125.

[2] براق محمد ، تسعديت بوسبعين ، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي ، الملتقى الدولي : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة ، 13 و 14 ديسمبر 2011 ، ص : 4 .

إذن إن اتصال المحاسبة بالجباية يكمن في أن الجباية تبحث في تحديد أساس لفرض الضريبة، والمحاسبة تبحث في تزويد المؤسسات والشركاء في إمكانية تكون أكثر دقة للتمثيل الرقمي للوضعية المالية للمؤسسة، والإخضاع الضريبي هو بحاجة لمعلومات من المحاسبة.

ثانيا :الإتجاه نحو انفصال المحاسبة عن الجباية

زادت أهمية المعلومات المحاسبية بظهور المعايير المحاسبية الدولية وتطورها وتنوع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، أين ظهر مفهوم الصورة الصادقة وهيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني كمبدأين أساسيين في عرض القوائم المالية، مما يستدعي وجوب استقلال المحاسبة عن كافة التشريعات والقوانين بما فيها القانون الجبائي، وهذا للحد من التشوهات المحاسبية من أصل جبائي، وعليه يجب أن تنقطع علاقة التبعية بين المحاسبة والجباية حتى لا تنحرف المحاسبة عن مهمتها الأساسية.

ففي البلدان التي تنتمي للنموذج الأنجلوسكسوني كالولايات المتحدة الأمريكية فالمحاسبة مستقلة عن الجباية وحساب الربح الخاضع للضريبة يتحقق انطلاقا من النتيجة المحاسبية، والقواعد الجبائية ليست مستمدة من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما US GAAP و الفرق الأكثر أهمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية عادة ما يكون في الإهتلاكات.

وفي ابريطانيا المحاسبة مستقلة أيضا عن كل أثر جبائي، وتهدف أساسا إلى تلبية حاجيات كبريات المؤسسات المسعرة في البورصة لإعداد قوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية والعادلة للوضعية المالية للمؤسسة، والقانون البريطاني بين أن القانون والفقه لا يمكنهما لوحدهما تحديد الدخل الخاضع للضريبة والقواعد المحاسبية ليس لها أي أثر على النتيجة الجبائية .

أما في ألمانيا فبالرغم من أن محاسبتها محاذية للجباية وأن النتيجة المحاسبية هي أساس لحساب الضريبة والبيانات المالية تتأثر بشدة بالإعتبارات الضريبية، فإن المؤسسات المسعرة في البورصة تقوم بإعداد سلسلتين من القوائم المالية أين تستخدم في الأولى طرق محاسبية مختلفة لضمان الصورة الصادقة لحساباتهم بعيدا عن التشوهات الجبائية، والسلسلة الثانية فتوجه إلى إدارة الضرائب.[1]

بينما في الدول التي كانت ترتبط فيها المحاسبة بالجباية كفرنسا فقد تم دراسة التناقض بين الأنظمة الجبائية والقواعد المحاسبية، وقد خلصت هاته الدراسة إلى إنشاء جدول انتقال خارج المحاسبة من النتيجة المحاسبية

[1] Bernard Raffournier , Axel Haller , Peter Walton , Op.Cit , Pages : 76,98,173

إلى النتيجة الجبائية من خلال المرسوم الصادر في 28 أكتوبر 1965، أي القيام باستخدام الأرقام المستخرجة من الميزانية الإقتصادية الحقيقية لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، لأن الجباية هي وسيلة للسياسات الإقتصادية والمالية وهي عبارة عن مجموع أساليب فرض الضريبة وليس عملية تحديد النتيجة.

وفي حالة تعارض النتيجة المحاسبية مع الأنظمة الجبائية تتم إعادة معالجة النتيجة المحاسبية خارج المحاسبة عندما يكون[1] :

- نفقات لا يُسمح خصمها من النتيجة الجبائية.
- تحديد الإيرادات المعفية من ضرائب .
- وجود نظام حوافز خفي في السياسة الجبائية .

وفي الجزائر وضع النظام المحاسبي المالي الجديد قواعد وأساليب جديدة للتقييم، وخاصة فيما يتعلق بالإهتلاك والمؤونات التي تؤثر على النتيجة المحاسبية وهي لا تتطابق بالضرورة مع القواعد الضريبية. والمؤسسات تقوم بإعادة معالجة النتيجة المحاسبية عن طريق الحسم والإسترجاع للتكاليف المقبولة، والتكاليف المرفوضة وكذا تحديد الإيرادات المعفية من الضرائب لتحديد النتيجة الجبائية.

وعليه فإن اعتماد معظم بلدان العالم لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS يستند إلى إطار مفاهيمي يتجاهل أي تأثير للجباية على القواعد المحاسبية وبصفة أعم أي انعكاسات قانونية.

إن التزام الدول بإتباع المرجعية الدولية IAS / IFRS أدى إلى تغير السياسة المحاسبية وهذا يستوجب ضرورة التكيف مع الأنظمة الضريبية، وهذا التكيف يكون إما:

–المحافظة على اتصال الجباية مع المحاسبة وهذا بإعداد جدول انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

– حياد الجباية، يضمن نتيجة محاسبية غير مشوهة بالإعتبارات الجبائية .

[1] Martial Chadefaux et jean-Luc Rossignol ,Op.cit Pages :723-728

المطلب الثالث : تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة

تتحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية وهذا من خلال استرجاع النفقات غير المقبولة بصفة نهائية وحسم الإيرادات غير الخاضعة للضريبة بصفة نهائية أيضا وهذا ما يسمى "بالفروقات الدائمة"، ويستند في هذا إلى النصوص الجبائية الظاهرة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتضمنة في قانون المالية 2011 حيث أن :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية ± التعديلات.

أولا : التكاليف الواجب خصمها:

حدد التشريع الضريبي التكاليف الواجب خصمها بصفة دائمة من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وصنفها إلى النفقات العامة والإهتلاكات والمؤونات.

1 . النفقات العامة

النفقات العامة هي مصاريف مرتبطة بدورة الإستغلال ولا يتم خصمها إلا عندما تتحقق الشروط التالية:

- يجب أن تكون النفقات الحقيقية مبررة بوثائق.
- يجب أن تعرض النفقات لفائدة الإستغلال والتسيير العادي للمؤسسة.
- يجب أن ترفق النفقات بالنشاط الذي تحملته.
- يجب أن تؤدي النفقات إلى انخفاض الأصول الصافية وهذا راجع إما لانخفاض حساب من حسابات الأصول، أو لارتفاع الديون دون أن يكون نظيره في أي بند من بنود الميزانية في كلتا الحالتين.

وتتمثل النفقات العامة في العناصر التالية:

1 .1 نفقات المستخدمين : لا تخصم نفقات المستخدمين من النتيجة إلا في حالة العمل الفعلي، وفي حالة منح أجر لقاء المساهمة الفعلية في ممارسة المهنة لزوج مستغل في مؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج لديه أسهم في شركة، فإن هذا الأجر لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له

نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع الأخذ في الاعتبار دفع الإشتراكات الإجتماعية، والاقتطاعات الإجتماعية الأخرى[1].

1 .2 النفقات المالية : يُخصم من الربح الخاضع للضريبة النفقات المالية المتعلقة بالقروض المنشأة في الجزائر، أما إذا تعلق الأمر بقروض خارج الجزائر فإن خصمها يخضع لموافقة تحويل صادرة عن السلطات المالية المختصة، وهذا أيضا بالنسبة للأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية[2].

1 .3 النفقات الجبائية : إن العبء الذي تتحمله المؤسسات هو قابل للخصم مثل الرسم على النشاط المهني، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، حقوق الجمارك.

ويستثنى من الخصم الرسم على القيمة المضافة المسترجعة، والضريبة على أرباح الشركات لأنها لا تمثل نفقات ولكنها تخصيص إلزامي لجزء من أرباح المؤسسات من أجل النفقات المالية للدولة.

1 .4 النفقات المختلفة : هناك بعض النفقات حدد التشريع الضريبي سقف الخصم فيها كما يلي [3]:

- تحديد قيمة الهدايا الإشهارية بـ 500 دج للوحدة
- الإعانات والتبرعات الموجهة ذات الطابع الإنساني حددت بقيمة 200.000,00 دج سنويا.
- تحديد نسبة المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية في حدود 10 % من رقم أعمال السنة المالية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وفي حد أقصاه 30.000.000,00دج .
- تحديد نسبة المبالغ المخصصة لنفقات بحث التطوير في حدود 10 % من رقم أعمال السنة المالية وكحد أقصى 100.000.000,00 دج، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، مع وجوب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.
- مصاريف المقر في حدود 1% من رقم الأعمال خلال السنة المالية المطابقة لالتزامها.

ويستثنى من الخصم من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات غرامات التأخير من أي طبيعة كانت، وكذا النفقات الشخصية للمسيرين أو المساهمين، النفقات على الكماليات التي تعتبر غير طبيعية في

---

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، المادة .168
[2] المرجع السابق، المادة 141-1 .
[3] المرجع السابق، المادة 169

التسيير والنفقات المتصلة بالإقامة الصيفية، أيضا تستثنى مختلف التكاليف والأعباء وحقوق الإيجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال، والهدايا المختلفة .

2 . الإهتلاكات:

إن الإهتلاك هو التسجيل المحاسبي للإنخفاض الذي تتعرض له التثبيتات، والذي ينخفض عن طريق الإستعمال أو بمرور الوقت، وهو عنصر قابل للخصم من نتيجة النشاط الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

ويكون الإهتلاك قابلا للخصم إذا تعلق بعناصر قابلة للإنخفاض، وأن تكون ظاهرة في أصول الميزانية ومسجلة محاسبيا.

حيث أن العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000,00 دج خارج الرسم على القيمة كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها.

ويحدد سقف قسط الإهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية بقيمة شراء 1.000.000,00 دج، وهذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة .[1]

2 .1 أنواع الإهتلاك :

هناك عدة أنواع من الإهتلاكات نذكر [2]:

- **الإهتلاك الخطي :** يطبق على كل التثبيتات بدون قيود، الإهتلاك الخطي بقوة القانون العام .
- **الإهتلاك المتناقص :** هو مستثنى من القانون العام ولا يطبق إلا على:

• التثبيتات المرتبطة مباشرة بالإنتاج، مع استثناء التثبيتات المتعلقة بالورشة، المباني، والمباني المستخدمة لأداء المهنة.

• ويطبق الإهتلاك المتناقص على تثبيتات مؤسسات القطاع السياحي بما في ذلك المباني.

ويستفيد من هذا النوع من الإهتلاك المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، أي المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، كما يجب إعلام الإدارة الجبائية بهذا الإختيار الذي لا رجعة فيه مع تحديد

[1] المرجع السابق، المادة 141-3 .
[2] المرجع السابق ،المادة 174 .

قائمة التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة، علما أن التثبيتات المختارة يجب أن تفوق مدة استعمالها ثلاث (03) سنوات من تاريخ الحيازة أو الإنشاء.

– **الإهتلاك التصاعدي :** يمكن أن تقوم المؤسسات باهتلاك استثماراتها ماليا حسب الإهتلاك التصاعدي، حيث يجب عليها أن ترفق إرسالية واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي، ويقضي اهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الإستثمارات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهتلاك المالي الآخر.

الإهتلاك المتزايد يطبق على كل الإستثمارات دون استثناء لأنه أكثر فائدة بالنسبة للإدارة الجبائية.

وفي إطار عقود إيجار التمويل يتم حساب الإهتلاك على أساس فترة تساوي مدة عقد التمويل الإيجاري.

3 . المؤونات [1]:

إن المؤونة هي الأرصدة المكونة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حسابات المخزونات والحقوق والأصول أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية والتي تبقى حتى تاريخ إقفال النشاط، شرط تسجيلها في محاسبة السنة المالية وفي كشف الأرصدة الخاص بالمؤونات، وحتى تكون هاته النفقة قابلة للخصم من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات يجب توفر جملة من الشروط وهي كما يلي:

- وجوب تحديد الخسارة أو العبء بوضوح من حيث الطبيعة ومن حيث المبلغ.
- يجب أن تكون الخسارة محتملة.
- أصل الخسارة أو العبء يكون خلال السنة الجارية، وكل مؤونة تكون بدافع حادث ينشأ بعد إقفال السنة المحاسبية لا تقبل الخصم نتيجة لهذه المدة .

وتم تحديد سقف المؤونة المعفى من الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 5 % من مبلغ القروض المستعملة على الأمد الطويل والمتوسط لمواجهة الأخطار بالنسبة للمؤسسات المصرفية أو مؤسسات القرض التي تبرم قروض متوسطة وطويلة الأمد وكذا الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري.

كما حدد سقف المؤونة المعفى من الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 2 % من مبلغ القروض متوسطة الأجل من أجل تسوية المبيعات أو الأشغال التي تقوم بها في الخارج وهذا لمواجهة الأخطار المرتبطة بهذه القروض والمتعلقة بالعمليات المنجزة في الخارج التي تدخل نتائجها ضمن قواعد الضريبة على أرباح الشركات.

[1] المرجع السابق، المادة 141-5 .

ثانيا : الإيرادات

حدد المشرع الجبائي الإيرادات التي تقع ضمن الربح المحاسبي للمؤسسة و المعفاة من الضريبة على أرباح الشركات .

1 . الإيردات الناشئة عن الأنشطة العادية والأنشطة المساعدة :

تتمثل الإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة، وكذا الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت، أما الأنشطة المساعدة فهي العائدات العقارية والنواتج المالية والعلاوات والإعانات .

1. 1 . الإعانات :

عند منح إعانات التجهيز من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات فإن الإعانات تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.

تتم هذه الإعانات بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمسة الموالية .

غير أنه يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهتلاك في مدة تتجاوز خمس (05) سنوات بسنوات مدة الإهتلاك وفقا للشروط المحددة أعلاه، وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي يتم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة، تدخل إعانات الإستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها.[1]

2 . الإيرادات غير العادي

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيمة للإدماج الناتجة عن تفكيك وتحويل الأصول، وفوائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول الثابتة، وكذا فوائض القيمة لإعادة التقييم .

[1] المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011 معدلة بموجب المادة 07 من القانون رقم 11 – 16 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 .

2 .1 فائض القيمة للإدماج لتفكيك و تحويل الأصول :

– يعفى فائض القيمة من الضريبة على أرباح الشركات غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص في رأس المال عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة .

ويعفى أيضا فائض القيمة من الضريبة على أرباح الشركات عندما يتم نقل شركة ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات، أو نقل جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى، حيث أن هذا الإعفاء هو صالح فقط للشركات ذات الأسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة

– أما فوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات رأسمال الاستثماري غير المقيمة فتخضع لتخفيض بنسبة 50% من المبلغ الخاضع للضريبة[1].

2 . 2 فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول الثابتة:

تنتج فوائض القيمة من خلال التنازل عن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسات المتمثلة في التثبيتات المادية والأسهم أو الحصص التي تضمن تمليك المستغل ملكية كاملة حصة 10 % على الأقل من رأس مال شركة أخرى والتي دخلت في ذمة المؤسسة منذ سنتين (02) على الأقل قبل تاريخ التنازل[2].

– يخضع فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول الثابتة الذي تمت حيازته لفترة أقل من ثلاث (03) سنوات إلى الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 65 % .

– أما فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول الثابتة الذي تمت حيازته لفترة أكبر من ثلاث (03) سنوات إلى الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30 % .

في حالة إعادة استثمار فائض القيمة الخاص بالتنازل عن الإستثمار هناك إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، وهذا الإعفاء يستمر قبل انتهاء مدة ثلاث سنوات ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، حيث يتحدد المبلغ المعاد استثماره من فائض القيمة للتنازل عن الإستثمارات يضاف إليه سعر تكلفة التثبيت المتنازل عنه.

إذا تمت إعادة استثمار فائض القيمة في الأجل المنصوص عليه أعلاه، يعتبر فائض القيمة المخصص للإهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة، حيث يخصم من سعر التكلفة وتحسب أقساط الإهتلاك لمدة الإستخدام على أساس القيمة الباقية.

[1] المرجع السابق ، المادة 143.
[2] المرجع السابق، المادة 172 – 173.

أما إذا لم يتم استثمار فائض القيمة، فيعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى منها أجل ثلاث (03) سنوات.

وتجدر الإشارة أنه لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد التمويل الإيجاري ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، ولا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

2 .3 فرق إعادة التقييم:

يمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري في إطار الشروط المحددة عن طريق التنظيم في أجل لا يتجاوز 31 ديسمبر سنة 2007 [1].

يتم إعادة التقييم على أساس جرد مادي للتثبيتات المعنية بهذه العملية، وتنجز على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض المحددة من طرف خبير تعينه المؤسسة مع وجوب تبيين اختيار طرق التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها في التقرير المنجز من طرف الخبير المعين من طرف المؤسسة أو الهيئة المعنية.

تسجل فوائض القيمة الناتجة عن هاته العملية في حساب " فرق إعادة التقييم " في خصوم الميزانية، وتدمج في رأس مال الشركة في إطار زيادة رأس المال طبقا للإجراءات القانونية السارية المفعول، حيث أن هاته الفوائض غير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات[2].

ثالثا : أثر النظام المحاسبي المالي على النصوص الجبائية :

نظرا لاحتواء النظام المحاسبي المالي على مبادئ وقواعد تقييم لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات تختلف عن المخطط الوطني للمحاسبة، فقد صدرت عدة قوانين وعدلت أخرى تتماشى وتطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والقانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 حيث جاء فيهما:

[1] المادة 45 من قانون رقم 06 – 24 مؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007

[2] المواد 04 و 05 من المرسوم التنفيذي 07-210 المؤرخ في 04 جويلية 2007 .

1 . عقود طويلة الأجل :

تسجل عقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي حسب طريقة تقدم الأشغال، وفي حالة استحالة تحديد النتيجة المحاسبية بصورة صادقة فيتم التسجيل حسب إتمام الأشغال.

جبائيا تمت معالجة العقود الطويلة الأجل حسب نص المادة الرابعة (04) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث تسجل العقود الطويلة الأجل حسب طريقة تقدم الأشغال لأنها تسمح بتسجيل الأعباء والإيرادات الخاصة بالعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة[1].

2 . خصم المؤونات والإهتلاكات :

– بالنسبة للإهتلاكات فقد جاء في نص المادة الخامسة (05) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 أن العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000,00 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد الخاصة بالأصول المقتناة مجانا بقيمتها النقدية، حيث أن نص هاته المادة جاء تماشيا ومبدأ الأهمية النسبية المُعتمد في النظام المحاسبي المالي.

أما في نص المادة الثامنة (08) من قانون المالية لسنة 2010 فإنه جاء في إطار عقد التمويل الإيجاري حيث يحسب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد التمويل الإيجاري، وهذا تطبيقا لمبدأ هيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني بالرغم من أن الأصل مستأجر غير ممتلك من طرف المؤسسة.

– أما بالنسبة للمؤونات فقد نصت المادة الخامسة من قانون المالية التكميلي على وجوب تشكيل المؤونات لمواجهة التكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات والحقوق التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شرط تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيينها في كشف الأرصدة.

ونصت أيضا المادة الثامنة من قانون المالية لسنة 2010 أنه لا يتم جمع المؤونات الخاصة بعمليات القروض المتوسطة أو الطويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات[2].

جاءت هاته النصوص تجسيدا لمبدأ الحيطة المُعتمد من طرف النظام المحاسبي المالي للحصول على معلومات موثوقة يمكن الإعتماد عليها في عملية مقارنة المعلومات المالية واتخاذ القرارات من طرف مستعملي القوائم المالية .

[1] براق محمد ، تسعديت بوسبعين ، مرجع سبق ذكره، ص : 7

[2] المرجع السابق ص:8

3. خصم المصاريف الإعدادية :

أشار قانون المالية التكميلي لسنة 2009 في نص المادة الثامنة منه أن المصاريف الأولية تخصم من النتيجة حسب مخطط الإمتصاص الأولي، بمعنى أنه يسمح خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبيا قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي[1].

4. إعادة تقييم الأصول :

جاء في مضمون المادة العاشرة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 أنه يسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات، أما فائض مخصصات الإهتلاك الناتج عن عمليات إعادة التقييم فيسجل في نتائج السنة[2].
ولقد جاءت هاته المادة تماشيا والنظام المحاسبي المالي الذي يسمح ويوصي بإعادة تقييم الأصول كلما اقتضت الحاجة لذلك.

5. الإعانات :

تمت معالجة الإعانات في المادة التاسعة من قانون المالية لسنة 2010، وكذا في المادة السابعة من القانون رقم 11–16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 حيث جاء فيهما أن إعانات التجهيز تسترجع بنفس وتيرة إهتلاك الإستثمار الأصلي، أما فيما يخص إعانات الإستغلال فتوجه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يُواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها، حتى تؤخذ بعين الإعتبار في المخطط الجبائي ، وتاريخ اعتمادها يكون بتاريخ تحصيلها مما يؤدي لحدوث اختلال زمني [3].

بصفة عامة وحسب المادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإن على المؤسسات أن تحترم التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي، ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. وهذا يعني أن على إدارة الضرائب قبول المبادئ والقواعد العامة للنظام المحاسبي المالي إذا لم تتعارض مع النصوص الجبائية .

[1] المرجع السابق ، ص : 8
[2] المرجع السابق ، ص : 9
[3] المرجع السابق ، ص : 10

خلاصة الفصل :

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى أن المحاسبة تختلف من بلد إلى آخر نتيجة لاختلاف المحيط الإقتصادي والاجتماعي بين البلدان وكذا اختلاف الأهداف المحاسبية، ونظرا لاختلاف الممارسات المحاسبية ظهرت مشاكل في فهم ونقل وتلقي المعلومات بين مختلف دول العالم مما نتج عنه صعوبة في اتخاذ القرار والرقابة وغيرها، ومن أجل الحد من فروقات التنظيمات المحاسبية بدأت أعمال التناسق الدولي التي نتج عنها إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل إعداد معايير وحيدة تطبق من طرف بلدان العالم بغية إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة.

وتماشيا مع حركة التناسق على المستوى الدولي ومن أجل الإنتقال نحو الإقتصاد العالمي والإستجابة لمتطلبات السوق المالي الدولي تم إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة واعتماد النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية.

حيث يعمل النظام المحاسبي المالي على تقييم عناصر الأصول والخصوم على أساس القيم الحقيقية، ويعتمد على سياسات الإهتلاك والمؤونات حسب الإستعمال الحقيقي والمخاطر المتوقعة، ويترتب عن هذا اختلاف عناصر الإيرادات والنفقات المسجلة في حساب النتائج عن النفقات والإيرادات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

ومن أهم محاور إصلاح النظام المحاسبي المالي وجوب فصل اتصال النظام الجبائي عن النظام المحاسبي المالي من أجل الحد من التشوهات المحاسبية من أصل جبائي ويرجع هذا لاختلاف أهداف المحاسبة عن أهداف الجباية، حيث أن هدف النظام المحاسبي المالي هو عرض قوائم مالية تعكس الواقع الإقتصادي للمؤسسة استنادا على مبدأي الصورة الصادقة وتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، أما الجباية فهي وسيلة للسياسات المالية ومجوع أساليب فرض الضريبة.

وعليه فإن الوسيلة التقنية لفك الإرتباط بين التخصصين المحاسبي والجبائي هو الضرائب المؤجلة ، ومنه فإن الضريبة حسب المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي توزع على الدورات على أساس ارتباطها بها، أي أنها تشكل عبء الدورة المحسوب على أساس قواعد المحاسبة الخاضعة لمبدأي الدورية واستقلالية الدورات المالية، وتقوم على الفروقات بين القيم المحاسبية والقيم الجبائية .

الفصل الثاني:

دور الضرائب المؤجلة في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية

تمهيد :

إن مفهوم الضرائب المؤجلة لا يكمن في كيفية معالجة المشاكل التقنية المتمثلة في عمليتي استرجاع النفقات الحالية وإيرادات السنوات السابقة الخاضعة للضريبة في السنة الحالية، وخصم الإيرادات غير الخاضعة للضريبة ونفقات السنوات السابقة القابلة للخصم في السنة الحالية، ولا في كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية التي يتطلب الوصول إليها تحديد دقيق لهاته العناصر من خلال إعداد جدول انتقال خارج المحاسبة Extra Comptable .

وإنما مفهوم الضرائب المؤجلة يقع ضمن التصور الإقتصادي للمحاسبة المالية، والتحكم في هذا المعيار يستلزم احترام الإطار المفاهيمي عند تطبيق مفهوم الإخضاع المؤجل، كما يرتبط تطبيقه ارتباطا وثيقا بتطبيق مختلف المعايير المحاسبية، كمعالجة التثبيتات المادية، والتثبيتات المعنوية لا سيما مصاريف البحث والتطوير، ومنافع المستخدمين، اندماج الأعمال، تجميع الحسابات والأدوات المالية وعقارات التوظيف وغيرها من المعاملات التي ينتج عنها اختلاف بين القيمة المحاسبية لها وأساسها الجبائي، وعليه يستوجب اللجوء إلى التجريد الجبائي Défiscalisation لكل معاملة يظهر فيها تفاوت بين القيمتين الجبائية والمحاسبية للأصول والخصوم، وهذا بهدف الوصول لتقديم الصورة الصادقة التي تعكس الوضعية الإقتصادية الحقيقية للقوائم المالية بعيدا عن التشوهات الجبائية والقانونية.

وبالتالي فإن الضرائب المؤجلة تشكل موضوع معقد للغاية، بالرغم من التحكم في مفهوم القيمة الجبائية، وتكمن صعوبته في صعوبة تطبيق المعايير ذات الصلة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل لمعالجة نص المعيار المحاسبي للضرائب المؤجلة في الحسابات الفردية والحسابات المجمعة في المبحثين الأول والثاني، أما في المبحث الثالث فسنعالج الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ودراسة مدى مطابقته للمعيار الدولي من الجانب المحاسبي والجبائي، لأجل تبيان إلى أي مدى يساهم إبراز مفهوم الضرائب المؤجلة في عرض الصورة الصادقة للقوائم المالية.

المبحث الأول : دراسة تقنية للمعيار المحاسبي الدولي: الضريبة على النتيجة

تم التطرق في الفصل الأول إلى إبراز التباعد بين نتيجة السنة الموجهة لإعداد القوائم المالية وبين النتيجة الجبائية، حيث أن القواعد المستعملة لإعداد القوائم المالية تهدف للإبلاغ الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم الثروة التي أنشأتها خلال فترة من الزمن وتوضيحها بصدق وفاعلية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وهي لا تتشابه ولا تتناسق مع هدف السياسة الجبائية المتعلق بحساب وعاء الضريبة على الأرباح، والتي هي عملية وفاق وتسوية بين احتياجات الموازنة العامة للدولة والتحفيز الإقتصادي ضمن سياق السياسة الصناعية وإعادة توزيع المداخيل.

وعليه تنحرف القواعد الجبائية عن القواعد المحاسبية في:

- معيار الإيراد الخاضع للضريبة والنفقة القابلة للخصم، والذي ينتج عنه الفروقات الدائمة.
- الفترة التي يخضع فيها العنصر للضريبة أو يخصم جبائيا، أي خلال فترة الحدث المُنشأ أو خلال الفترات اللاحقة، وينشأ عن هذا التفاوت، الفروقات المؤقتة والتي تنتج عنها الضرائب المؤجلة.

وسنعالج في هذا المبحث:

- المبادئ العامة وخصائص المعيار المحاسبي الدولي ضريبة على النتيجة.
- معالجة الضرائب المؤجلة.
- تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة.

المطلب الأول : المبادئ العامة وخصائص المعيار المحاسبي الدولي ضريبة على النتيجة

تم نشر المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة من طرف اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC في أفريل 1978، ودخل هذا المعيار حيز التطبيق في 12 جويلية 1979، حيث يعالج الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، وقد تم تطوير مفهوم الضرائب المؤجلة من خلال إعادة إصلاح المعيار في سنة 1994 في إطار عمل اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية للحد من الخيارات المتاحة للقدرة على مقارنة القوائم المالية وهذا من خلال إعادة النظر في المعايير القديمة، مما أدى إلى تعديل وإعادة

عرض المعيار، وكنتيجة لهذه التعديلات تم إصدار المعيار الجديد في أكتوبر 1996 ليدخل حيز التطبيق في 01 جانفي 1998، وفي أكتوبر من سنة 2000 تم إعادة مراجعته مراجعة محدودة.

وقبل التطرق إلى معالجة مفهوم الضرائب المؤجلة سنقوم بتحديد هدف هذا المعيار ومجال تطبيقه وكذا ضبط وتوضيح المفاهيم الأساسية المستعملة في هذا المعيار، ليتسنى لنا القدرة على الفهم أكثر.

أولا : هدف المعيار و مجال تطبقيه :

عند إصدار أي معيار محاسبي دولي يجب إبراز الهدف من إصدار هذا الأخير وكذا مجال تطبيقه.

1 . هدف المعيار :

يهدف المعيار الحالي لتحديد المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة، ويوضح كيفية تحديد واحتساب قيمة الضريبة على النتيجة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية [1]:

– يعالج الإسترداد المستقبلي للقيمة المحاسبية للأصول المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن استرداد القيم المحاسبية يخفض المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن الإسترداد لم يكن له عواقب جبائية.

– يعالج التسوية المستقبلية للقيمة المحاسبية للخصوم المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن تسوية القيم المحاسبية يرفع المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن التسوية لم يكن لديها عواقب جبائية.

– المعاملات والأحداث الأخرى الخاصة بالفترة والمسجلة في القوائم المالية للمؤسسة .

2 . مجال التطبيق :

يطبق المعيار الحالي على العناصر التالية[2]:

– عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة.

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية ، عمان ، 2008 ، ص :202.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص:.203.

– تتضمن الضرائب على النتيجة كل الضرائب الوطنية والأجنبية المستحقة المتعلقة بالأرباح الخاضعة للضريبة، كما تتضمن الاقتطاع من المصدر المسدد من طرف الفروع، المؤسسات المشاركة، والمؤسسات الحليفة عند توزيع أرباح أسهم المؤسسة عند عرضه للقوائم المالية.

وهذا المعيار لا يغطي:

– التسجيل المحاسبي للإعانات العمومية.

– القرض الضريبي لتشجيع الإستثمار.

حيث يتم التعامل محاسبيا بالفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر في مثل هذه المنح والخصم الضريبي.

ثانيا : التعاريف الأساسية :

قبل التطرق إلى مضمون المعيار المحاسبي الدولي سنقوم بشرح المصطلحات الأساسية وهي كما يلي [1]:

1 . **الربح المحاسبي Le Bénéfice Comptable**: هو الربح الخاص بفترة معينة قبل خصم النفقات الضريبية.

2 . **الربح الخاضع للضريبة Le Bénéfice Imposable** : هو الربح الخاص بفترة معينة يتحدد حسب القواعد المعدة من طرف إدارة الضرائب والذي على أساسه يتم دفع الضريبة.

3 . **العجز الضريبي Deficit Fiscal**: هو الخسارة المتعلقة بفترة معينة التي تتحدد وفق القواعد المعدة من طرف إدارة الضرائب والتي على أساسها تسترد الضريبة.

4 . **نفقة (إيراد) الضرائب** : تتضمن قيمة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة عند تحديد نتيجة الدورة.

5 . **الضريبة المستحقة L'impôt Exigible**: هي مبلغ الضريبة على الأرباح المدفوعة على أساس الربح الخاضع للضريبة الخاص بالفترة، وفي حالة العجز الضريبي فإن الضريبة المستحقة هي مبلغ الضرائب على الأرباح المسترجعة على أساس العجز الضريبي للفترة.

[1] www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Consulté le 09/02/2012

6 . **خصوم الضرائب المؤجلة Impôt Différé Passif:** هو مبلغ الضريبة على النتيجة المدفوع في الفترات المستقبلية على أساس الفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة.

7 . **أصول الضرائب المؤجلة Impôt Différé Actif:** هي مبلغ الضريبة على النتيجة المسترجع خلال الفترات المستقبلية على أساس:

– الفروقات الزمنية المخصومة.

– الترحيل للأمام للعجز الضريبي غير المستخدم.

– الترحيل للأمام للقرض الضريبي غير المستخدم.

8 . **الفروقات الزمنية Différence Temporelle:** هي الفرق بين القيمة المحاسبية للأصول أو للخصوم في الميزانية وأساسها الجبائي، ويمكن أن تكون:

– **فروقات زمنية خاضعة للضريبة Différence Temporelle Imposable:** أي فروقات زمنية تنشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية لأن القيمة المحاسبية للخصوم أو الأصول سيتم تسويتها أو استردادها، وينتج عنها دفع ضرائب عند إطفائها.

فروقات زمنية مخصومة Différence Temporelle Déductible : وهي فروقات زمنية تنشأ عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية لأن القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم سيتم استردادها أو تسويتها، وينتج عنها انخفاض الضريبة عند إطفائها.

9 . **الفروقات الدائمة:** [1]هي النفقات المحاسبية التي ليست قابلة للخصم جبائيا، والإيرادات المحاسبية التي ليست خاضعة للضريبة بصفة نهائية، حيث أن هذا التفاوت لا يشوّه نفقات الضرائب الحالية مقارنة مع نفقة الضرائب المستقبلية، لأن النفقات التي ليست قابلة للخصم جبائيا والإيرادات غير الخاضعة للضريبة ليس لديهما أي أثر على الضرائب المستقبلية ولا تنعكس، وبالتالي لا ينتج عن هذه الفروقات ضرائب مؤجلة.

[1] Alain Frydlender, julien Pagezy, Op.Cit, Page :212.

10 . **الأساس الجبائي La Base Fiscale** :نميز هنا بين الأساس الجبائي للأصول والأساس الجبائي للخصوم [1]:

- **الأساس الجبائي للأصول:** هو المبلغ المخصص صراحة أو ضمنيا من طرف إدارة الضرائب لتحديد النتيجة الجبائية المستقبلية، وهو يوافق المبلغ الذي يقبل الخصم جبائيا لتحصيل هذه الأصول إما من خلال التنازل عنها وإما من خلال استخدامها (أي من خلال الإهتلاك).

- **الأساس الجبائي للخصوم:** هو القيمة المحاسبية ناقص كل المبالغ التي ستخصم جبائيا الخاصة بهذه الخصوم خلال الفترات المستقبلية، أي قيمة التدفقات الضرورية لإزالة هذه الخصوم إما باسترجاع المؤونات أو من خلال التدفقات المالية (مدفوعات الخصوم).

وفي حالة الإيرادات المقبوضة مسبقا، فإن القاعدة الجبائية للخصوم هي القيمة المحاسبية يطرح منها كل عناصر الإيرادات التي ليست خاضعة للضريبة خلال الفترات المستقبلية.

وهناك بعض العناصر لا يمكن تسجيلها محاسبيا كأصول أو خصوم في الميزانية، ولكن لديها قاعدة ضريبية، كمصاريف الأبحاث.

11 . **القيمة القابلة للإسترداد للأصل** [2] :هي القيمة الأكبر من بين القيمة الإستعمالية للأصل من جهة وقيمته العادلة بعد خصم أعباء البيع منها، أي أنها تمثل المبلغ الأعلى والأقصى الذي يرجى الحصول عليه من الأصل إما من خلال استعماله إلى نهاية فترة الاستعمال، أو بالتنازل عنه بعد طرح أعباء البيع.

ثالثا : التغييرات المستحدثة على معيار الضريبة على النتيجة:.

من بين التعديلات التي تم إجراؤها على معيار الضريبة على النتيجة نذكر[3]:

- يفرض المعيار القديم استعمال أسلوب " الترحيل الثابت "، أما المعيار الجديد فقد منع طريقة الترحيل الثابت وفرض أسلوب "الترحيل المتغير" المسمى " المقاربة القائمة على الميزانية لأسلوب الترحيل المتغير".

حيث يرتكز النهج القائم على النتيجة لأسلوب الترحيل الثابت على الفروقات الزمنية Différence Temporaire (Timing Différences)، بينما يرتكز النهج القائم على الميزانية لأسلوب الترحيل المتغير على الفروقات المؤقتة Différence Temporelle .(Temporary Différences) .

[1]Ibid, Page :212

[2] بن بلقاسم سفيان،مرجع سبق ذكره، ص 99.

[3] www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Op.Cit.

– الفروقات الزمنية différence Temporaire (Timing Différences) هي الفرق بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي الذي ينشأ في فترة وينعكس على الفترة أو الفترات اللاحقة، بينما الفروقات المؤقتة Différence Temporelle (Temporary Différences) هي الفرق بين الأساس الجبائي للأصول أو الخصوم وبين قيمتها المحاسبية في الميزانية، والأساس الجبائي للأصول أو للخصوم هو المبلغ المخصص لهاته الأصول أو الخصوم لأغراض جبائية.

– كل الفروقات الزمنية هي فروقات مؤقتة وتنشأ الفروقات المؤقتة عن الظروف التالية والتي لا تنشأ عنها فروقات زمنية وهي كما يلي:

✓ الفروع، المؤسسات المشاركة، المؤسسات الحليفة التي لم توزع مجموع الأرباح للمؤسسة الأم أو المستثمرون الآخرون.

✓ الأصول المعاد تقييمها والتي لا يترتب عنها أي تسوية معادلة لأغراض جبائية.

✓ تكلفة اندماج المؤسسات التي تؤثر على الأصول المكتسبة والخصوم المعرّفة بقيمتها العادلة، ولا يوجد أي تسوية معادلة لأغراض جبائية.

كما يوجد فروقات مؤقتة ليست فروقات زمنية، وتنشأ كما يلي:

✓ الأصول والخصوم غير النقدية للمؤسسة المقيمة بالعملة الوظيفية ولكن الربح الخاضع للضريبة أو العجز الضريبي للمؤسسة يتحدد بعملة أخرى (هي إذن الأساس الجبائي للأصول والخصوم غير النقدية).

✓ عند التسجيل المحاسبي الأولي، القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم تختلف عن الأساس الجبائي الأولي.

– يفرض المعيار الأصلي أن الضرائب المؤجلة أصول تنشأ من خلال الفروقات المؤقتة عندما يكون **هناك فرصة معقولة لتحقيقها**، ولا تسجل الخسارة الجبائية في الأصول إلا عندما تتأكد المؤسسة من أن الربح الخاضع للضريبة المستقبلي يجب أن يكون كاف للسماح بتحقيق المنافع المرتبطة بالخسارة، كما يسمح ولا يفرض للمؤسسة بتأجيل التسجيل المحاسبي للمنافع المرتبطة بالعجز الضريبي لغاية فترة تنفيذها.

وتسجل الضرائب المؤجلة أصول حسب المعيار المُراجع **عندما يكون من المحتمل أن** الأرباح الخاضعة للضريبة تسمح باستعمال أصول الضرائب المؤجلة عندما يكون للمؤسسة عجز ضريبي، لا تسجل المؤسسة

ضرائب مؤجلة أصول، إلا في حالة وجود فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية أو هناك مؤشرات أخرى تبين أن الربح الخاضع للضريبة كاف ومتاح.

– المعيار الأصلي لا يشير إلى تسوية القيمة العادلة المحققة من خلال اندماج المؤسسات، حيث أن هذه التسوية تولّد فروقات مؤقتة. بينما المعيار المُراجع يفرض أن تسجل المؤسسة خصوم الضرائب المؤجلة الموافقة أو أصول الضرائب المؤجلة مع الأثر الموافق لتحديد مبلغ فارق الإقتناء أو كل فائض لحصة فوائد المشتري في القيمة العادلة الصافية للأصول، الخصوم المكتسبة بتكلفة التجميع. مع منع التسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة الناجمة عن التسجيل الأولي لفارق الإقتناء.

رابعا : الفرق بين الفروقات الزمنية والفروقات المؤقتة وكيفية تسجيل الضرائب المؤجلة :

ينبغي علينا التمييز بين الفروقات الزمنية والفروقات المؤقتة، وكذا تحديد أسلوب تسجيل الضرائب المؤجلة .

1 .**الفرق بين الفروقات المؤقتة والفروقات الزمنية:**

يتطلب مبدأ محاسبة الالتزام تسجيل نفقات ضرائب السنة استنادا إلى العمليات المسجلة خلال السنة بشكل مستقل عن التاريخ الذي تُأخذ فيه هذه العمليات في الحساب جبائيا، حيث أن بعض النفقات لا يمكن أن تخصم جبائيا وقت تسجيلها محاسبيا ولكنها تخصم في وقت لاحق، كما أن بعض الإيرادات يمكن تسجيلها محاسبيا قبل أن تصبح خاضعة للضريبة، مما ينشأ عنها فروقات مؤقتة لأنها يُمتص على مر الزمن، والتي تعطي ضرائب مؤجلة[1]. وعليه فإن نفقة الضرائب هي الضرائب المستحقة للسنة يضاف إليها التغير في الضرائب المؤجلة خلال السنة.

حيث أنه لدينا نوعان من الفروقات[2]:

1 .1 **الفروقات الزمنية:** Timing Différences تأتي من أن النفقة أو الإيراد حين يكون ضمن النتيجة المحاسبية ولا يكون ضمن توقيت الجباية، حيث يكون مصدرها في سنة وتنعكس في سنة أو عدة سنوات لاحقة.

[1] Bernard Raffournier , Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS) , 3eédition , Econimica , paris, 2006,P :108.

[2] Denis Cormier, Comptabilité Anglo-Saxonne et internationale, Economica, Paris, 2002,P: 91.

1 .2 **الفروقات المؤقتة:** Temporary Différences تحتوي على الفروقات الزمنية وفروقات أخرى تنتج عن الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية لعناصر الميزانية، وهي المبلغ الذي ستحصّله مصالح إدارة الضرائب لهذا الأصل أو لهذا الدين.

إن عرض مفهوم الضرائب المؤجلة انطلاقا من مفهوم الفروقات الزمنية Différences Temporaires (Timing Différences) ألا وهو الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للسنة هو ممارسة عملية ولكنها ناقصة، لأن التغير في ثروة المؤسسة لا يمر في الواقع من خلال حساب النتيجة فقط وإنما يؤثر أحيانا على الأموال الخاصة كما هي الحالة في إعادة تقييم التثبيتات المادية التي تسجل مباشرة في الأموال الخاصة. وحتى يتم تجميع تغيرات ثروة المؤسسة في حساب الضرائب المؤجلة استبدل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية مقاربة النتيجة والمفهوم الموافق لـ Timing Différences بمقاربة الميزانية من خلال المفهوم الموافق لـ Temporary Différences ،الذي يشمل الفرق المؤقت والفرق الزمني. وحتى لا **يتم الخلط بين مصطلح الفروقات المؤقتة والفروقات الزمنية سنقوم باستعمال مصطلح الفروقات المؤقتة الموافق لترجمة Temporary Différences** [1]، و الذي يتضمن الفرق بين:

- النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية (مقاربة النتيجة).
- القيمة المحاسبية للأصول والخصوم وأساسها الجبائي (مقاربة الميزانية).

2 . أساليب تسجيل الضرائب المؤجلة :

يوجد أسلوبين لتسجيل الضرائب المؤجلة، وهما أسلوب الترحيل الثابت وأسلوب الترحيل المتغير[2]:

2 .1 أسلوب الترحيل الثابت:

تعتبر الضرائب المؤجلة نهائية وفق أسلوب الترحيل الثابت، بمعنى أنها تبقى في الميزانية حتى امتصاص الفروقات التي تم إنشاؤها، وانعكاس الفرق يجب أن يكون بمعدل الفرق الذي تم إنشاؤه، ولتسهيل الحساب يسمح بامتصاص الفروقات باستعمال المعدل المتوسط عند إنشاء الفروقات.

---

[1] Bernard Raffournier , Op.Cit , Page :108.

[2] Christel Decock Good, Franck Dosne, Comptabilité Internationale :Les IAS/IFRS En Pratique, Economica, Paris, 2005 , P :112.

هذه الطريقة تحترم مبدأ استقلال الدورات لأن نفقة الضرائب لسنة لا تتأثر بالتغير الذي يحدث في السنة التي تعالج الضرائب المؤجلة المسجلة سابقا. وبالتالي رصيد الضرائب المؤجلة في الميزانية قد يكون له خطر أنه لا يمثل الواقع الإقتصادي، وقد تم التخلي عن هذا الأسلوب في أغلب المراجع المحاسبية.

2 .2 أسلوب الترحيل المتغير:

يجب أن يمثل مبلغ الضرائب المؤجلة الوضعية الحالية أي الشروط الحالية للإخضاع، ورصيد الضرائب المؤجلة يجب أن يسوّى للأخذ في الحساب المعدل الحالي للإخضاع الضريبي.

مقاربة الترحيل المتغير غيّرت فلسفة حساب الضرائب المؤجلة مقارنة مع مقاربة الترحيل الثابت، حيث أن الفروقات لا تحتسب فقط على الفرق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، بل هي مقاربة الميزانية من خلال تحديد الفرق المؤقت بين القيمة المحاسبية والأساس الجبائي لعناصر الأصول والخصوم. ولكن هل تسجل الفروقات المؤقتة مهما كان تاريخ استحقاق أو استرجاع الضرائب المؤجلة ؟.

لذا قد تمت معالجة هذا الطرح من خلال :

3 .حساب الضرائب المؤجلة :

يمكن حساب الضرائب المؤجلة إما باستخدام طريقة الحساب الجزئي أو طريقة الحساب الإجمالي.

1 . التصور التقييدي La Conception Restrictive :

ويسمى أيضا الحساب الجزئي، حيث يتم الاحتفاظ فقط بالفروقات المؤقتة التي تؤدي فعلا إلى إخضاع ضريبي أو إلى خصومات في مستقبل قريب أو منتظر، وقد تتجدد الفروقات المؤقتة كل سنة ولا يتم الاحتفاظ بآجال الاستحقاق طويلة المدى[1].

[1] Alain Frydlender, julien Pagezy, Op.Cit, Page :218.

2 .**التصور الموسع:La Conception étendue** :

ويسمى الحساب الإجمالي، يستند إلى الأخذ في الحسابان كل الضرائب المؤجلة لتجنب العيوب التصورية في تطبيق الأسلوب التقييدي أو الحساب الجزئي، وتطبق هذه المقاربة على ديون وحقوق الضرائب المؤجلة[1]، وحسب هذا المعيار فيجب أن تسجل الضرائب المؤجلة فيما يخص[2]:

– كل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

– كل الفروقات المؤقتة المخصومة والتي من المحتمل أن يكون الربح الخاضع للضريبة فيها متاحا وعلى هذا الأساس يتم إثبات الفروقات المؤقتة المخصومة.

– ترحيل العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستعمل للأمام والذي من المحتمل أن يكون الربح الخاضع للضريبة متاحا وهذا باستخدام العجز الضريبي والقرض الضريبي.

ما يميز هذه المقاربة هو الإلتزام بالأخذ في الحساب أصول الضرائب المؤجلة والتي هي مرتبطة بفروقات مؤقتة مخصومة وبالعجز الضريبي مهما كان تاريخ إعادة التسديد عندما يتم إعداد الاسترجاع، كما يجب امتحان أصول الضرائب المؤجلة عند إقفال كل دورة.

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يوصي باستعمال أسلوب الترحيل المتغير والحساب الكلي.

وعليه يصبح تحديد النتيجة الجبائية كما يلي:

[1] Denis Cormier, Op.Cit, Page: 98.

[2] Abdeslam Oukhellou, Problématique et Démarche De Révision Des Impôts Différés , Maroc, Mai 2006 Page :.25

الشكل رقم 01: تحديد النتيجة الجبائية

النتيجة المحاسبية قبل ضريبة النشاط N :
الاسترجاع: + نفقات N غير قابلة للخصم بصفة دائمة. + نفقات N قابلة للخصم في N+1 أو بعد N+1. + إيرادات N-1 غير خاضعة للضريبة في N-1 ولكنها خاضعة للضريبة في N. **الخصم:** –إيرادات N غير خاضعة للضريبة بصفة دائمة. –إيرادات N خاضعة للضريبة في N+1 أو بعدها. –نفقات N-1 غير قابلة للخصم في N-1 ولكنها قابلة للخصم في N.
= النتيجة الجبائية لـ N

المصدر : Hervé Solow, Michel J.Lebas , Yaun Ding , Georges Langlois , Op.Cit, Page 292

يتم إعداد وضعية مقاربة من أجل الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وهذا حتى يتسنى للقارئ معرفة وفهم الخيارات المقدمة من طرف الشركة من أجل التوقع الأفضل لتدفقات الخزينة.

المطلب الثاني : معالجة الضرائب المؤجلة

أصبح التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة معقدا للغاية نظرا لأن قواعد حساب النتيجة الجبائية تختلف كثيرا عن تلك المستعملة في المحاسبة، وعليه يجب على المؤسسة حساب الضرائب المستحقة والمحددة من خلال القواعد الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية كما يجب أن تُظهر في حساباتها نفقة الضرائب الحقيقية المقابلة لنفقاتها وإيراداتها والتي قد يكون إخضاعها أو استردادها في السنوات اللاحقة مما ينتج عنها الضرائب المؤجلة.

أولا : التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضرائب المستحقة:

يتم التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضرائب المستحقة كما يلي[1]:

[1] http/www.focusifrs.com Consulté le 15/02/2012.

– تسجل الضرائب المستحقة للفترات السابقة كخصوم إذا لم يتم التسديد، وإذا كان المبلغ المسدد في الفترات السابقة يتجاوز المبلغ المستحق لهاته الفترة يجب أن يسجل في الأصول.

– تسجل المنافع المرتبطة بالعجز الضريبي في الأصول عندما يمكن أن ترحل للخلف لاسترداد الضرائب المستحقة لفترة سابقة.

– عند استخدام العجز الضريبي لاسترداد الضريبة المستحقة لفترة سابقة، تسجل المنافع في الأصول في الفترة التي ينتج فيها العجز الضريبي، وهذا عندما تكون المنافع محتملة ويمكن أن تقيم بطريقة موثوقة.

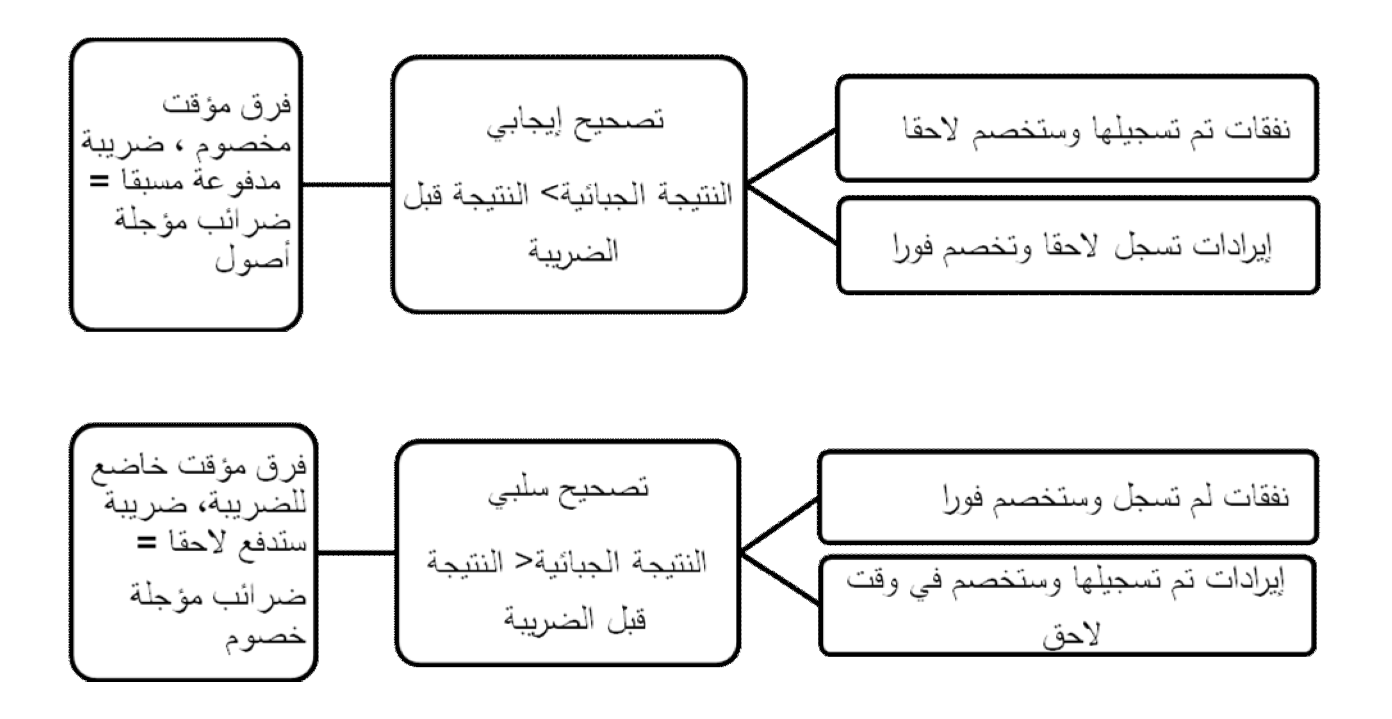
ثانيا :نشأة الفروقات المؤقتة :

تنتج الفروقات المؤقتة عند تسجيل بعض النفقات محاسبيا ويكون خصمها جبائيا في وقت لاحق، أو الإخضاع الضريبي للإيرادات في الوقت الحالي ويكون التسجيل المحاسبي لها في وقت لاحق، مما ينتج عنها مبلغ ضرائب حقيقي أكبر من الضرائب المحاسبية وينشأ ما يعرف **بأصول ضرائب مؤجلة**، أما إذا تم خصم النفقة جبائيا قبل تسجيلها حسب المعايير المحاسبية، أو تسجيل الإيرادات محاسبيا ولكنها ستخضع للضريبة في وقت لاحق فينتج مبلغ ضرائب حقيقي أقل من الضرائب المحاسبية وسيؤدي إلى نشأة **خصوم ضرائب مؤجلة**.[1]

والشكل التالي يبين عملية إنشاء الفروقات المؤقتة على النتيجة:

[1] Hervé Stolowy Et Autres, Op.Cit, Page :294.

الشكل رقم 02: نشأة الفروقات المؤقتة



المصدر: Hervé Stolowy, Michel J.Lebas , Yaun Ding , Georges Langlois , Op.Cit Page :294

- عندما تكون القيمة المحاسبية للأصول أكبر من القيمة الجبائية تنشأ ضرائب مؤجلة خصوم، وإذا كانت القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية تنشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول.
- وعندما تكون القيمة المحاسبية للخصوم أكبر من القيمة الجبائية تنشأ ضرائب مؤجلة أصول، وإذا كانت القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية تنشأ عنها ضرائب مؤجلة خصوم.

ثالثا : الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والمخصومة :

يرتكز مبدأ الإخضاع المؤجل على انعكاس الفروقات المؤقتة في مستقبل منتظر، وتنقسم الفروقات إلى فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وفروقات مؤقتة مخصومة.

1 . الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة:

يجب أن تسجل الضرائب المؤجلة خصوم لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة إلا إذا نشأت الضرائب المؤجلة خصوم عن ما يلي[1]:

- التسجيل المحاسبي الأولي لفارق الإقتناء.
- التسجيل المحاسبي الأولي لأصول أو لخصوم المعاملات التالية:
  - ✓ليس اندماج مؤسسات.
  - ✓عدم تأثير المعاملة لا على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (عجز ضريبي).

1 .1 تعريف الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة :

عندما تكون القيمة المحاسبية للأصول أكبر من أساسها الجبائي، فإن مبلغ المنافع الإقتصادية المستقبلية يكون أكبر من المبلغ المخصوم والمسموح به جبائيا، الفرق الناتج هو فرق مؤقت خاضع للضريبة والتزام دفع الضريبة على النتيجة خلال الفترات المستقبلية هو خصوم ضرائب مؤجلة.

وعندما يسترد الكيان القيمة المحاسبية للأصول، تنعكس الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة وسيكون للكيان ربح خاضع للضريبة، مما يؤدي إلى خروج منافع إقتصادية على شكل مدفوعات ضرائب[2]، وهذا يعني استرداد القيمة المحاسبية على شكل منافع اقتصادية مستقبلية بالنسبة للمؤسسة خلال الفترات المستقبلية هو ملازم للتسجيل المحاسبي للأصول.

1 .2 نشوء الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة :

تنشأ الفروقات المؤقتة عندما يكون الإيراد (النفقة) ضمن الربح المحاسبي لفترة معينة، ولكنه ضمن الربح الخاضع للضريبة لفترة أخرى، وينشأ عن هذه الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة ضرائب مؤجلة خصوم، وهي كما يلي [3]:

---

[1] http/www.mtechnicb.alafdal.net/t38.topic.consulté le : 17/02/2012.
[2] www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Op.Cit.

[3] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص :209-211 .

- نواتج الفوائد التي تكون ضمن الربح المحاسبي ولكن في بعض التشريعات الضريبية لا يمكن إدماجها ضمن الربح المحاسبي إلاّ عندما تقبض في الخزينة، القاعدة الجبائية للحقوق المسجلة في الميزانية بسبب هذا الإيراد هو صفر (0)، لأن هذه الإيرادات لا تؤثر في النتيجة الجبائية حتى يتم قبضها.

- يمكن أن يختلف الإهتلاك الذي يؤخذ في الحسابان في تحديد الربح الخاضع للضريبة عن الإهتلاك الذي يؤخذ في الحسابان عند تحديد الربح المحاسبي، والفرق بين القيمة المحاسبية للأصل وأساسه الجبائي الذي هو التكلفة الأولية للأصول ناقص كل الخصومات المسموح بها جبائيا في إطار تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترة والفترات السابقة، هو فرق مؤقت خاضع للضريبة لأن الإهتلاك الجبائي هو متسارع.

- يمكن أن تسجل نفقات التطوير في الأصول وتهتلك في الفترات المستقبلية وهذا لتحديد الربح المحاسبي، ولكنها تخصم من الربح الخاضع للضريبة للفترة التي تكبّدتها، في هذه الحالة ينتج أساس ضريبي معدوم (0)، الفرق المؤقت الناتج هو الفرق بين القيمة المحاسبية لنفقات التطوير وأساسها الجبائي.

وتنشأ الفروقات المؤقتة أيضا عندما [1]:

- التثبيتات المسجلة بالقيمة العادلة، معايير التقارير المالية الدولية تسمح أو تفرض أن بعض الأصول تسجل بقيمتها العادلة أو يعاد تقييمها (مثل التثبيتات المادية، التثبيتات المعنوية، الأدوات المالية، عقارات التوظيف) في بعض التشريعات الضريبية، إعادة التقييم أو أي معالجة لأصل بالقيمة العادلة تؤثر على الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة، وبالتالي لا توجد فروقات مؤقتة.

أما في تشريعات ضريبية أخرى فإن إعادة تقييم أو تسوية الأصول لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة لفترة إعادة التقييم أو التسوية، وبالتالي لا يتم تسوية الأساس الجبائي للأصول، ولكن الإسترداد المستقبلي للقيمة المحاسبية تنشأ عنه تدفقات منافع إقتصادية خاضعة للضريبة، وهذا المبلغ يختلف عن المبلغ الذي سيخصم جبائيا، والفرق بين القيمة المحاسبية لأصل معاد تقييمه وأساسه الجبائي يعطي أصول أو خصوم ضرائب مؤجلة، ذلك أنه إذا كانت القيمة المحاسبية للأصول أكبر من الأساس الجبائي لهاته الأصول فهذا يعطي فروقات مؤقتة قابلة للخصم، أما إذا كانت القيمة المحاسبية للأصول أقل من أساسها الجبائي فهذا يعطي فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة، هذا صحيح إذا :

[1] www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Op.Cit.

✓ المؤسسة ليس لديها اهتمام بإخراج الأصول، في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها للأصول ستسترد من خلال استخدامها، وينشأ عن هذا نتيجة جبائية تزيد عن الإهتلاك الذي سيكون متاحا خلال الفترات المستقبلية.

✓ تأجيل الإخضاع الضريبي على فائض أو ناقص القيمة عندما يستثمر الإيراد المحصل عليه من خروج الأصول في أصول مماثلة، في هذه الحالة يتم دفع الضريبة في النهاية عند بيعها أو استعمال أصول مماثلة.

- تحدث الفروقات المؤقتة عند التسجيل الأولي للأصول والخصوم إذا كانت تكلفة الأصل غير مخصومة جبائيا جزئيا أو كليا وتكون المعاملة تؤثر إما على الربح المحاسبي وإما على الربح الخاضع للضريبة، حيث تسجل المؤسسة كل أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، كما تسجل المؤسسة نفقة أو إيراد الضرائب المؤجلة في حساب النتيجة.

- حسب المعيار الدولي 32 " الأدوات المالية " عند عرض المُصدّر للأدوات المالية المركبة كالسندات القابلة للتحويل، يُصنّف مكونات الخصوم في الخصوم ومكونات الأموال الخاصة في الأموال الخاصة.

في بعض التشريعات الضريبية، الأساس الجبائي لمكونات الخصوم عند التسجيل الأولي يساوي القيمة المحاسبية الأولية لمجموع مكونات الخصوم والأموال الخاصة للأدوات المالية، الفرق المؤقت الخاضع للضريبة الناتج، ينشأ عن التسجيل المحاسبي الأولي لمكونات الأموال الخاصة مستقل عن مكونات الخصوم ومنه يتم تسجيل خصوم الضرائب المؤجلة.

تسجل الضرائب المؤجلة مباشرة بالقيمة المحاسبية لمكونات الأموال الخاصة، التغيرات اللاحقة لخصوم الضرائب المؤجلة تسجل كنفقات (إيراد) ضرائب مؤجلة في حساب النتيجة.

2 . **الفروقات المؤقتة المخصومة :**

يجب أن تسجل أصول الضرائب المؤجلة بالنسبة لكل الفروقات المؤقتة المخصومة للحد الذي يكون فيه من المحتمل توفر الربح الخاضع للضريبة ويمكن مقابلها الإنتفاع بالفرق المؤقت المخصوم، إلا إذا كانت أصول الضرائب المؤجلة ستنشأ من التسجيل الأولي للأصول أو الخصوم في المعاملات التي[1] :

[1] http/ www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Op.Cit.

- ليست اندماج مؤسسات.

- توقيت المعاملة لا يؤثر لا على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي)

ومع ذلك يجب تسجيل ضرائب مؤجلة أصول والخاصة بالفروقات المؤقتة المخصومة والمرتبطة بالإستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الحليفة والمؤسسات المشاركة.

2 . 1 نشوء الفروقات المؤقتة المخصومة:

توجد عدة أمثلة فيما يخص الفروقات المؤقتة المخصومة التي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول وهي كما يلي[1]:

- التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد يمكن أن تخصم من الربح المحاسبي لسنوات خدمة الموظف، وتخصم من الربح الجبائي عندما يقوم الكيان بتسديد الإشتركات للصندوق أو عندما تدفع معاشات التقاعد، الفرق بين القيمة المحاسبية للخصوم وأساسها الجبائي التي عادة ما يكون صفر (0) هو فرق مؤقت مخصوم، يعطي ضرائب مؤجلة أصول، لأن المؤسسة تسحب المنافع الإقتصادية من خلال تخفيض الربح الخاضع للضريبة عند تسديد الإشتراكات أو تسديد معاشات التقاعد.

- نفقات البحوث تسجل كنفقات في الربح المحاسبي للفترة التي تتكبدها المؤسسة، ولكن لا يتم خصمها جبائيا قبل وقت معين، الفرق بين الأساس الجبائي لنفقات البحوث هو المبلغ المخصوم المسموح به من طرف إدارة الضرائب خلال الفترات المستقبلية والقيمة المحاسبية هي صفر (0) مما ينتج عنها فروقات مؤقتة مخصومة وتعطي ضرائب مؤجلة أصول.

- يمكن أن تسجل بعض الأصول بقيمتها العادلة أو يمكن أن يعاد تقييمها دون أن يتم ضبط وعائها الضريبي وفقا لذلك، ومنه ينتج فرق مؤقت مخصوم إذا كان الأساس الجبائي للأصول أكبر من القيمة المحاسبية.

- عندما يختلف الإهتلاك الذي يؤخذ في تحديد الربح الخاضع للضريبة (عجز ضريبي) عن الإهتلاك الذي يؤخذ في الحساب عند تحديد الربح المحاسبي، الفرق المؤقت الناتج هو الفرق بين القيمة المحاسبية للأصل وأساسه الجبائي، يظهر فرق مؤقت مخصوم إذا كان الإهتلاك الجبائي أقل سرعة من الإهتلاك المحاسبي، وينشأ عنه ضرائب مؤجلة أصول.

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit.

– انعكاس الفروقات المؤقتة يؤدي إلى تقليص الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية، ولكن هناك منافع إقتصادية تأخذ شكل تخفيض ضرائب لا تستفيد منها المؤسسة إلا إذا استخرج أرباحا خاضعة للضريبة كافية من أجل تعويض هذه الخصومات.

وبالتالي لا تسجل المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول إلا إذا كان من المحتمل أنه يملك ربحا خاضعا للضريبة والذي على أساسه يمكن استخدام الفروقات المؤقتة المخصومة.

– عندما تكون الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة تابعة لنفس السلطة الجبائية ومتعلقة بنفس الكيان الخاضع للضريبة تكون كافية، تسجل ضرائب مؤجلة أصول بشرط :

✓ من المحتمل أن تستخرج المؤسسة ربح خاضع للضريبة كاف، تابع لنفس الإدارة الجبائية ونفس المؤسسة الخاضعة للضريبة في الفترة التي سيتم عكس الفروقات المؤقتة المخصومة (أو في الفترات التي يمكن أن يرحّل فيها العجز الضريبي للأمام أو للخلف).

من أجل تقدير المؤسسة إلى أي مدى سيكون لديه أرباح خاضعة للضريبة تكفي خلال الفترات المستقبلية، يتجاهل المبالغ الخاضعة الناتجة عن الفروقات المؤقتة المخصومة والتي لا ينتظر أنها ستنشأ خلال الفترات المستقبلية، لأن الضرائب المؤجلة أصول الناتجة عن هذه الفروقات المؤقتة تفرض نفسها أرباحا خاضعة للضريبة لتكون قادرة على استخدامها.

✓ التسيير الجبائي للمؤسسة سيعطي الفرصة لتوليد ربح خاضع للضريبة خلال الفترات المناسبة، حيث أن الفرص المرتبطة بالتسيير الجبائي هي الإجراءات التي تتعهد المؤسسة من خلالها بإنشاء أو رفع الربح الخاضع للضريبة خلال الفترة المعطاة وهذا قبل تاريخ انتهاء صلاحية استخدام العجز الضريبي أو القرض الضريبي، كما أن في بعض التشريعات الضريبية فإن زيادة أو توليد الربح الخاضع للضريبة:

- اختيار أن يخضع للضريبة إيرادات الفوائد وفقا لقبضها أو استحقاقها.
- تأجيل طلب بعض التخفيضات التي تتم على الربح الخاضع للضريبة.
- في بعض التشريعات تنشأ الضريبية عن بيع الأصول، الإيراد الناتج هو غير خاضع للضريبة من أجل شراء أصل آخر، ينشأ عن هذا الأخير ربح خاضع للضريبة.

حيث يعتبر التسيير الجبائي خطوة إضافية في حساب الضرائب المؤجلة، ويهدف إلى السماح للمؤسسة بتعظيم النتيجة الجبائية لتخفيض الضرائب الكلية. وتطبق هذه الطريقة على الباقي في جدول الاستحقاق بعد

تطبيق قواعد ترحيل العجز الضريبي الذي لم يستخدم بعد، كما تهدف هذه الخطوة لتحديد إذا كانت توجد هناك وسائل قانونية لاستخدام الخسائر الجبائية أي إعداد خاصية لاسترجاع الضرائب المؤجلة.

عندما ترتبط الفرص بالتسيير الجبائي يتحول الربح الخاضع للضريبة من فترة بعيدة إلى فترة أكثر قرب، استخدام الترحيل للأمام للعجز الضريبي أو للقرض الضريبي، يفرض دائما وجود ربح خاضع للضريبة مستقبلي متأتي من مصادر أخرى غير الفروقات المؤقتة المُنشأة.

2 .2 العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم :

تنشأ فروقات مؤقتة مخصومة من العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم.

أ) ترحيل العجز الضريبي:

يستخدم ترحيل العجز الضريبي للأمام لتعويض الأرباح الخاضعة للضريبة للسنوات اللاحقة وهذا لتخفيض الضرائب المستحقة الدفع في المستقبل، ولا تقوم المؤسسة بتسديد الضريبة على الأرباح إلا عندما يكون الربح المستقبلي أعلى من الخسارة الجبائية.

وتوجد بعض البلدان التي تسمح بترحيل العجز الضريبي للخلف باستخدام الخسارة لتعويض الأرباح الخاضعة للضريبة للأنشطة السابقة وهذا لاسترداد الضريبة[1].

إن الترحيل للأمام للعجز الضريبي ينشأ عنه اقتصاد ضريبة في المستقبل، أما الترحيل للخلف فهو استمرار لحالة عدم اليقين لأن التعويض يتم شرط تحقيق المؤسسة أرباحا في المستقبل[2] .

ب) القرض الضريبي :

هو إعفاء ضريبي تضعه الدولة لتشجيع المؤسسات للاستثمار في أنشطة معينة أو ممارسة أنشطة في مواقع معينة، حيث يخفض القرض الضريبي مقدار الضريبة المحتسبة[3].

ج) أصول الضرائب المؤجلة الناتجة عن العجز الجبائي و القرض الضريبي :

تنتج ضرائب مؤجلة أصول عندما تحقق المؤسسة عجزا ضريبيا أو يستفيد من قرض ضريبي وهذا في الحالات التالية[4]:

[1] Ali Garmilis , Op.Cit , Page :275.
[2] Hervé Stolowy , Michel J .Lebas , Yuan Ding , Georges Langlois ,Op.Cit, Page :303.
[3] http/www.l-expert-comptable,consulté le :02/09/2012.
[4] http/www.mtechnicb.alafdal.net/t38.topic.Op.Cit.

– تسجيل أصول الضرائب المؤجلة بالنسبة للترحيل للأمام للعجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم، أين يمكن أن يكون للمؤسسة ربحا مستقبليا محتملا خاضعا للضريبة والذي على أساسه يمكن أن يسجل هذا العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم.

– معايير التسجيل المحاسبي لأصول الضرائب المؤجلة الناتجة عن الترحيل للأمام للعجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم هي نفسها المسجلة في أصول الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروق المؤقتة المخصومة.

لذا، عند وجود عجز ضريبي غير مستخدم وتكون هناك مؤشرات قوية تدل على أن الربح الخاضع للضريبة قد لا يكون متاحا، فإنه لا تسجل أصول ضرائب مؤجلة عندما يكون للمؤسسة خسائر حديثة على أساس العجز الضريبي أو القرض الضريبي غير المستخدم إلا إذا كان لديه فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة كاف، أو مؤشرات قوية تدل على وجود ربح خاضع للضريبة كاف والذي على أساسه يمكن استخدام العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم.

– تعتبر المؤسسة المعايير التالية لتقييم الربح الخاضع للضريبة والذي سيكون متاحا للعجز الضريبي أو القرض الضريبي:

- ✓ المؤسسة لديها فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة تابعة لنفس السلطة الضريبية ونفس الكيان الخاضع للضريبة، والتي تنشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة ويمكن استخدام عجز ضريبي وقرض ضريبي قبل انتهاء صلاحيته.
- ✓ من المحتمل أن تستخرج المؤسسة أرباحا خاضعة للضريبة قبل انقضاء صلاحية العجز الجبائي أو القرض الضريبي غير المستخدم.
- ✓ الفرص المرتبطة بالتسيير الجبائي والمذكورة أعلاه ينشأ عنها ربح خاضع للضريبة خلال الفترة التي يمكن للعجز الضريبي أو القرض الضريبي غير المستخدم أن يستعمل.

طالما أنه ليس من المحتمل أن يكون للمؤسسة ربح خاضع للضريبة أين سيخصص العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستخدم، فلا تسجل أصول ضرائب مؤجلة.

3 .امتصاص الفروقات المؤقتة:

عندما تكون المؤسسة في نمو مستمر تميل جميع الإنحرافات للزيادة لأجل غير معروف، وعندما يكون الإهتلاك الجبائي أكبر من الإهتلاك المحاسبي ترتفع خصوم الضرائب المؤجلة، وتبقى هذه الخصوم في الارتفاع عندما تبقى المؤسسة تستثمر في الاستثمارات الجديدة[1].

تعتبر هذه الظاهرة طبيعية، والعبء الجبائي يعادل النفقات المحاسبية، ولتتجنب المؤسسة دفع الضريبة عليها أن تتخذ قرار الاستثمار في التثبيتات الجديدة لتخلق فروقات مؤقتة أكثر ارتفاع عن تلك التي تم إطفاؤها.

المطلب الثالث : تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة.

إن تقييم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة يجب أن يأخذ في الحسابان معدل الضريبة الواجب تطبيقه عند استرداد أو تسوية القيمة المحاسبية للأصول والخصوم، وكذا الأساس الجبائي وغيرها من العوامل التي تؤثر على قيمة الضرائب المؤجلة، كما أن تسجيل الضرائب المؤجلة قد يكون إما في الأموال الخاصة أو في النتيجة وهذا حسب تغير ثروة المؤسسة.

أولا : تقيـيم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة:

تقيم أصول وخصوم الضرائب المستحقة وكذا أصول وخصوم الضرائب المؤجلة كما يلي[2]:

– تقيّم خصوم الضرائب المستحقة للفترة والفترات السابقة بالمبلغ الذي يجب أن يدفع لإدارة الضرائب باستعمال معدل الضرائب المطبق أو الذي سيطبق في تاريخ الإقفال.

– تقيّم أصول الضرائب المستحقة للفترة والفترات السابقة بالمبلغ الذي سيسترد من إدارة الضرائب باستعمال معدل الضرائب المطبق أو الذي سيطبق في تاريخ الإقفال.

– تقيّم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة باستعمال معدل الضريبة الذي يُنتظر تطبيقه في الفترات التي تتحقق فيها الأصول أو تسوّى فيها الخصوم على أساس معدل الضرائب (التنظيمات الجبائية) التي ستطبق في نهاية إقفال السنة .

---

[1] Denis Cormier, Op.Cit,Page :102.

[2] http/www.mtechnicb.alafdal.net/t38.topic.Op.Cit.

- بصفة عامة، تقيّم أصول وخصوم الضرائب المستحقة والمؤجلة باستعمال معدل الضرائب والتنظيمات الجبائية المحددة من طرف الدولة، ولكن في بعض التشريعات الجبائية تعلن الدولة على معدل الضرائب ويكون له أثر على التطبيق الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة شهور، ضمن هذه الشروط تقيّم أصول وخصوم الضرائب باستعمال معدل الضرائب والتنظيمات الجبائية المُعلنة.

- عندما يختلف معدل الضرائب المطبق على مختلف مستويات النتيجة الخاضعة للضريبة، تقيّم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة باستخدام متوسط المعدل المنتظر تطبيقه في الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترات التي يُنتظر أن تنعكس فيها الفروقات المؤقتة.

- في بعض التشريعات الطريقة التي يسترد (يسوي) فيها الكيان القيمة المحاسبية لهذه الأصول (الخصوم)، يمكن أن تؤثر على واحدة من العناصر التالية :

✓ معدل الضريبة المطبق عند استرداد (تسوية) القيمة المحاسبية للأصول (الخصوم) .

✓ الأساس الجبائي للأصول (الخصوم).

في مثل هذه الحالات، تقيّم المؤسسة أصول وخصوم الضرائب المؤجلة باستعمال معدل الضريبة والأساس الجبائي المنسجم مع الأسلوب المنتظر للإسترداد أو التسوية.

- لا يجب أن تحيّن أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، لأن التحديد الموثوق لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة على أساس محيّن يفرض إعداد مخطط مفصل لتاريخ كل فرق مؤقت سينعكس، في كثير من الحالات هذا المخطط هو مستحيل أو معقد جدا عند إعداده، وبالتالي من غير المناسب فرض التحديث الخاص بأصول وخصوم الضرائب المؤجلة .

ثانيا : تسجيل الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة في حساب النتيجة والأموال الخاصة :

يكون التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة في حساب النتيجة وحساب الأموال الخاصة، وهذا حسب الحالة.

1 . تسجيل الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة في حساب النتيجة :

تسجل الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة في حساب النتيجة عندما[1]:

[1] http/ www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Op.Cit

– تنشأ أصول وخصوم الضرائب المؤجلة عندما يؤخذ في الحساب في النتيجة المحاسبية الإيرادات والنفقات لفترة بينما يؤخذ في الحساب في الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) الإيرادات أو النفقات لفترة أخرى، وتسجل الضرائب المؤجلة في حساب النتيجة، وهذا في الحالات التالية :

✓ نواتج الفوائد، الإتاوات، الأرباح المحصلة لأجَل متأخر تأخذ في الحساب في الربح المحاسبي في الوقت المنقضي، ولكن تندرج ضمن الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) عند قبض النواتج.

✓ تكلفة التثبيتات المعنوية تسجل حسب معيار التثبيتات المعنوية ويهتلك في حساب النتيجة، ولكنها تخصم جبائيا عند تكبدها.

– القيمة المحاسبية لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة يمكن أن تتغير حتى إذا لم يكن هناك تغيّر في مبلغ الفروقات المؤقتة الموافقة، حيث يمكن أن ينتج عنه مثلا عند:

- ✓ تغيير معدل الضرائب أو القوانين الجبائية .
- ✓ تقييم جديد لاسترداد أصول الضرائب المؤجلة.
- ✓ تغيير الطريقة المنتظرة لاسترداد الأصول.

الضرائب المؤجلة الناتجة تسجل في حساب النتيجة، إلا إذا كانت مرتبطة بعناصر سجلت في الأموال الخاصة.

2 . عناصر مسجلة أو محملة مباشرة في الأموال الخاصة:

تسجل الضرائب المؤجلة مباشرة في الأموال الخاصة عندما[1] :

– يجب تسجيل أو تحميل الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة مباشرة في الجانب المدين أو الجانب الدائن للأموال الخاصة وذلك إذا كانت الضريبة تتعلق بعناصر يتم تسجيلها في الجانب الدائن أو المدين للأموال الخاصة مباشرة في نفس الفترة أو في فترات مختلفة. ومن بين العناصر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة نجد :

✓ تغيير القيمة المحاسبية الناشئة عن طريق إعادة تقييم التثبيتات المادية.

✓ تسوية الرصيد الإفتتاحي للنتيجة غير الموزعة الناتجة إما عن طريق تغيير الطرق المحاسبية المطبقة بأثر رجعي، وإما بتصحيح الأخطاء.

[1] Ibid.

✓ فرق الصرف الناتج عن تمويل القوائم المالية لكيان أجنبي.

✓ المبالغ الناشئة عن التسجيل المحاسبي الأولي لمكونات الأموال الخاصة للأدوات المالية المكونة.

– في بعض الظروف الإستثنائية يصعب تحديد مبلغ الضرائب المستحقة والمؤجلة المرتبطة بالعناصر الدائنة والمدينة في الأموال الخاصة، هذه الحالة يمكن أن تكون:

✓ معدل الضريبة على النتيجة تصاعدي ومن المستحيل تحديد ما هو المعدل المكون للربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) المفروض.

✓ تغيير معدل الضريبة وقواعد جبائية تؤثر على أصول أو خصوم الضرائب المؤجلة (بصفة كلية أو جزئية) للعنصر الذي تم تسجيله في الجانب المدين أو الدائن للأموال الخاصة.

– عندما يقيّم الأصل جبائيا وتكون إعادة التقييم هذه مرتبطة بإعادة تقييم محاسبية لفترة سابقة والتي يُنتظر أن يسجل خلال فترة لاحقة، فإن الأثر الجبائي في وقت إعادة التقييم وتسوية الأساس الجبائي يسجل في الجانب المدين أو الدائن للأموال الخاصة للفترة التي تحدث فيها.

إذا كانت إعادة التقييم الخاصة بأغراض جبائية ليست متعلقة بإعادة التقييم المحاسبية لفترة سابقة والتي ينتظر تحقيقها خلال الفترات اللاحقة،تسجل الآثار المحاسبية لتسوية الأساس الجبائي في حساب النتيجة.

– عندما تدفع المؤسسة للمساهمين، في العديد من التشريعات يصنف هذا المبلغ على أنه اقتطاع من المصدر، إن المبلغ المدفوع أو الذي سيدفع لإدارة الضرائب يسجل في الأموال الخاصة كجزء من قسائم الأرباح.

ثالثا : عرض الضرائب المؤجلة :

عند عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية يمكن أن تتم المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، ويمكن توضيح عدة عناصر في الملحق.

1.المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة :

يجب على الكيان أن يعوض أصول وخصوم الضرائب المستحقة، إذا وفقط إذا[1]:

– لدى المؤسسة حق قانوني واجب النفاذ لتعويض المبلغ المسجل.

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص :219-220

- الاهتمام إما بتسوية المبلغ الصافي وإما بتحقيق الأصول وتسوية الخصوم في وقت واحد.
- على الرغم من أن الأصول والخصوم المستحقة تقيم بانفصال يتم التعويض في الميزانية، حيث أنه من المفروض أن يكون لديه حق قانوني ملزم من أجل تعويض أصول وخصوم الضرائب المستحقة عندما يتعلق الأمر بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف السلطات الجبائية.
- يجب أن تعوض المؤسسة أصول وخصوم الضرائب المؤجلة إذا و فقط إذا :
  - ✓ الكيان لديه حق قانوني واجب النفاذ لتعويض أصول وخصوم الضرائب المستحقة.
  - ✓ أصول وخصوم الضرائب المؤجلة المتعلقة بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة الجبائية.
- من أجل تجنب الحاجة إلى جدول مفصل لتواريخ انعكاس الفروقات المؤقتة، يفرض المعيار الحالي للمؤسسة تعويض أصول وخصوم الضرائب المؤجلة لنفس المؤسسة الخاضع للضريبة، إذا كانت مرتبطة بالضرائب على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة الجبائية والمؤسسة لديها حق قانوني واجب النفاذ من أجل تعويض أصول وخصوم الضرائب المستحقة.

2. معلومات يجب الإفصاح عنها :

من ضمن المعلومات التي يجب أن تظهر في الملحق نجد[1]:

- وجوب عرض وبشكل منفصل المكونات الأساسية لنفقات (إيراد) الضرائب، حيث يمكن أن تتضمن:
  - ✓ إيراد (نفقات) الضرائب المستحقة .
  - ✓ كل تسوية تسجل خلال الفترة الخاصة بالضرائب المستحقة لفترات سابقة.
  - ✓ مبلغ نفقة (إيراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بنشأة وانعكاس الفروقات المؤقتة.
  - ✓ مبلغ نفقة (إيراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بتغير معدل الضريبة أو تسوية الضرائب الجديدة.
  - ✓ مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة.
  - ✓ مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والمستعملة لتخفيض نفقة الضرائب المؤجلة.

---

[1] المرجع السابق، ص :221-222 .

✓ مبلغ نفقة (إيراد) الضرائب المتصلة بتغيرات الطرق المحاسبية والأخطاء المدرجة في النتيجة وفق المعيار المحاسبي الدولي 08، لأنه لا يمكن أن تسجل بأثر رجعي.

- وجوب عرض العناصر التالية بانفصال:

✓ مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة أو الدائنة في الأموال الخاصة.

✓ شرح تعديل معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترات السابقة.

✓ مبلغ الفروقات المؤقتة المخصومة، العجز الضريبي والقرض الضريبي، عندما لا يوجد أصل ضريبي مسجل في الميزانية.

كما عالج المعيار الضرائب المؤجلة وإظهارها عند تجميع الحسابات وعند اندماج المؤسسات، لأجل إزالة أي تشوه جبائي عن القوائم المالية المجمعة.

المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة وتجميع الحسابات

إن نمو ظاهرة العولمة الإقتصادية والتبادل تطلبت تحرير الاقتصاد، مما أدى إلى إعادة تصميم المحيط الإقتصادي والمالي للمؤسسات، وهذا من خلال إنشاء الشركات العملاقة كالمجمعات، والتي تتكون من مجموع كيانات مستقلة قانونا تكون تابعة لنفس مركز القرار، يسمى "الشركة الأم"، وعلاقة التبعية هذه تندرج في سياق التنمية الإستراتيجية الشاملة، وتُفسر من خلال الملكية المباشرة وغير المباشرة لرأس مال الشركات التابعة من طرف الشركة الأم.

وللحصول على رؤية اقتصادية ومالية شفافة وموحدة لجميع شركات المجموعة، يتعين استخدام أساليب تقنية كالإدماج والتجميع بهدف إنشاء قوائم مالية مجمعة تسمح بالتفسير الدقيق للوضعية المالية ولأداء المجمع وكذا التدفقات النقدية التي تولدها حيث تمثل مجموع الكيانات كما لو أنها لكيان وحيد.

وليس الهدف من إعداد القوائم المالية المجمعة من أجل حساب أساس الضريبة للمجمع، بل هو تزويد القارئ برؤية اقتصادية للذمة المالية والنتيجة للمجموع ككل تكون خالية من التشوهات القانونية والجبائية، لذا يجب تحرير وتحييد الجوانب الضريبية والقانونية وفصلها عن الممتلكات التي ترتكز عليها الحسابات الفردية لتسليط الضوء على الجانب الإقتصادي البحت، لأنها تعتمد على مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، للوصول للعرض العادل لهاته القوائم.

وعليه سنتطرق في هذا المبحث لعرض أهم المفاهيم والمبادئ الأساسية في تجميع الحسابات، وهذا من أجل القدرة على توضيح كيفية استخراج الضرائب المؤجلة الناتجة أثناء عمليات التجميع والمتمثلة في:

- الضرائب المؤجلة الناتجة عن التجميع الأول وفارق الإقتناء Goodwill "écart D’acquisition" الناجم عنه.
- الضرائب المؤجلة الناتجة عن المساهمات في الفروع، المؤسسات المشاركة والمؤسسات الحليفة.
- الجباية الكامنة والضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات إعادة المعالجة، واستبعاد العمليات المتبادلة بين شركات المجمع.

المطلب الأول : مبادئ أساسية في التجميع

لتحديد رؤية كاملة للوزن المالي، للنتيجة وللوضعية الصافية للمجمع، نجد أن الإطلاع على القوائم المالية للشركة الأم والشركات الأخرى من المجمع هي غير كافية لتوضيح هذه الرؤية، حيث أن ميزانية الشركة الأم لا تعبر إلا جزئيا عن واقع المجمع والشركة التي هي تحت سيطرة الشركة الأم لا تظهر في الواقع إلا كسندات مساهمة تظهر في أصول ميزانية الشركة الأم، وهي لا تسمح بتقييم الذمة المالية لشركات المجمع، ولملء هذه الفجوة تستخدم تقنية تجميع ميزانية الشركة الأم مع ميزانيات الشركات التي تحت سيطرتها من أجل إعداد قوائم مالية وحيدة على مستوى المجمع من أجل توفير المعلومات المحاسبية التي تفسر الذمة المالية للمجمع وأنشطته.

أولا : محيط التجميع :

يتضمن محيط التجميع كل من الشركة الأم والشركات التي تسيطر عليها سواء كانت فروعا، أو مؤسسات مشاركة أو شركات حليفة.

1 .تعريف التجميع :

التجميع يعني عرض صورة صادقة للذمة المالية لأنشطة ونتائج المجمع، من خلال نشر وثائق تركيبية مجمعة: ميزانية، حساب نتائج، ملحق.

وهو عملية تشتمل على تجميع الوضعية المحاسبية والمالية لمجمع الشركات وتعرض على شكل مجموعة واحدة من القوائم المالية كما لو كانت لمؤسسة واحدة ويتم إعدادها لإعلام القارئ بوضعية المجمع[1].ويتكون المجمع من:

- الشركة الأم: هي شركة تسيطر على عدة فروع.
- الفرع: هو شركة تحت سيطرة شركة أخرى وهي الأم.
- المجمع: يضم المجمع كل من المؤسسة الأم و فروعها.

2 .**مفهوم السيطرة:**

إن السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والعملياتية لشركة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها، وتمثل السيطرة نسبة حق التصويت الممتلكة من طرف المؤسسة الأم، وهذا يعكس سلطة الشركة الأم التي تمارسها على الشركة التي تمتلك فيها الأسهم[2].

وتستخدم نسبة السيطرة لاختيار الشركات التي تنتمي لمحيط التجميع، ولاختيار طريقة التجميع الواجب استخدامها.

3 .**حقوق الأقلية:**

هو ذلك الجزء من النتائج الصافية وصافي أصول الفرع الذي لا تملكه الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركاتها التابعة[3].

4. **مختلف أنواع المؤسسات حسب نوع السيطرة :**

تختلف السيطرة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة لها حسب نسبة حقوق التصويت التي تملكها في هاته الشركات وهي كما يلي[4]:

[1] Ali Garmilis, Chantal Poty , Comptabilité Financière, 2[e]édition, Dunod, Paris , 2002, Page :133

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص:723.

[3] المرجع السابق،ص : 426.

[4] Grégory Heem , Lire Les Etats Financiers en IFRS ,Edition D'organisation, 2004 ,Page :226.

- **الفرع:**

حسب المعيار IAS 27، يخضع الفرع لسيطرة استثنائية من طرف مؤسسة أخرى تسمى الشركة الأم (الشركة القابضة)، وهذا من خلال تسيير السياسة المالية والتشغيلية للفرع للحصول على المزايا من هذه الأنشطة، ويجب أن تمتلك الأم أكثر من نصف حقوق التصويت.

- **المؤسسة المشاركة:**

تكون هذه المؤسسات خاضعة للتأثير البارز من طرف الأم حسب المعيار IAS 28، ومن خلال هذا النوع من الرقابة يمكن أن تساهم الشركة الأم في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة المشاركة، دون ممارسة سيطرة على سياستها، يوصي المعيار بممارسة التأثير البارز عندما تمتلك الشركة الأم 20% أو أكثر في حقوق التصويت.

- **المؤسسة الحليفة:**

تخضع هاته المؤسسة لسيطرة مشتركة حسب المعيار IAS 31، حيث يتم عقد إتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي.

5. أنواع السيطرة الممارسة :

تختلف أنواع السيطرة الممارسة من طرف الشركة الأم على الشركات التابعة لها وفقا لنسبة الحصة الممتلكة في رأس مال هذه الشركات، وهي كما يلي[1]:

- **السيطرة الاستثنائية :**

إن السيطرة الاستثنائية هي سلطة توجيه السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة للحصول على مزايا من هذه الأنشطة وتكون من خلال:

- ✓ السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت بسبب اتفاق مع باقي المستثمرين.
- ✓ سلطة تسيير السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة بموجب هيكل أو عقد.

[1] Sylvie Lépicier , Yann Le Tallec, Jean-Christophe Bernard , Raymond Chheng ,Pratique Des Normes IFRS Par La Profession Bancaire, Edition Revue Banque , 2005, page :91-93.

- ✓ سلطة تعيين أو سحب أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.
- ✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في مجلس الإدارة.

- **السيطرة المشتركة:**

تعتمد المؤسسة الحليفة على اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر، ومن خلاله تتم الموافقة على ممارسة نشاط اقتصادي تحت سيطرة مشتركة، ويجب الأخذ في الاعتبار خاصيتين وهما:

- ✓ عدد محدد من المشاركين والمساهمين المرتبطين ببعضهم من خلال هذا الاتفاق، كما يعالج هذا الإتفاق حصص رأس مال المؤسسات الحليفة،وإنشاء مجلس الإدارة وحق تصويت القائم على المشروع.
- ✓ إتفاق تعاقدي يعد سيطرة مشتركة، ولا يوجد أي شريك يمارس سيطرة إستثنائية.

- **التأثير البارز:**

عندما تمتلك المؤسسة الأم 20 % من حقوق التصويت في مؤسسة مشاركة فإنها تمارس تأثير بارز، والذي يمكن من خلاله:

- ✓ التمثيل أمام مجلس الإدارة.
- ✓ المساهمة في عملية إعداد السياسة المالية والتشغيلية.
- ✓ تبادل الموظفين المسيرين.
- ✓ توفير المعلومات التقنية الهامة.

6 . حالات الإقصاء من التجميع :

تكون حالات عدم التجميع إستثنائية ومحدودة، وهي كما يلي[1]:

- يقصى الفرع من التجميع عندما تكون السيطرة الممارسة من طرف المؤسسة الأم هي مؤقتة لأنها اكتسبت سندات الفرع ويكون لدى مسيري المجمع نية التنازل عنها في مستقبل منتظر، ويحدد عادة بسنة.

- تمثل الحصة الممتلكة من طرف الشركة الأم نسبة مهملة مقارنة لبقية شركات المجمع، وتكلفة التجميع تمثل نسبة مهمة بالنظر لقيمة المعلومة المقدمة.

[1] Ali Garmilis, Chantal Poty, Op.Cit , Page :372.

– أحيانا عند حصول الشركة الأم على المعلومات المطلوبة من أجل تجميع الحسابات تكون التكاليف جد باهظة وفي آجال متعارضة مع آجال إعداد الحسابات المجمعة. قد يكون هذا الاستثناء خطيرا جدا عند تطبيقه، حيث عندما نكون بصدد شركة تمثل وزن مهم للذمة المالية للمجمع فإنه يشوه عرض الصورة الحقيقية والعادلة للحسابات المجمعة.

7 . طرق التجميع وعلاقتها بنوع السيطرة :

من الناحية التقنية هناك ثلاثة طرق لتجميع الحسابات وهي كما يلي[1]:

– **طريقة الإدماج الكلي:**

تطبق طريقة الإدماج الكلي على الشركات التابعة (الفروع) التي تكون تحت سيطرة استثنائية، وتشتمل على استبدال قيمة السندات التي تمثل رأس مال الفرع مع إجمالي الأصول والخصوم الموافقة.

يقسم الفرع الفائدة حسب نسبة امتلاك كل من الشركة الأم والمساهمين الخارجيين (فوائد الأقلية) في رأس مال الفرع، ويتم الإدماج الكلي حسب ثلاث خطوات:

- ✓ جمع القوائم المالية للشركة الأم والفرع.
- ✓ استبعاد العمليات المتبادلة داخل المجمع.
- ✓ استبدال السندات بحصتها في الأموال الخاصة وإثبات فوائد الأقلية.

– **طريقة الإدماج التناسبي:**

تطبق هاته الطريقة بالنسبة للشركات الحليفة، حيث يتم جمع أصول وخصوم الشركة الخاضعة لسيطرة مشتركة بالتناسب مع نسبة الفائدة، حيث أن حقوق الأقلية غير موجودة ولا تظهر في القوائم المالية المجمعة.

– **طريقة وضع التكافؤ:**

يستخدم أسلوب وضع التكافؤ عندما تمارس الشركة التي تكون على رأس المجمع (الأم) تأثيرا بارزا على المؤسسات المشاركة، وتشتمل على استبدال قيمة السندات الممثلة للمؤسسة الممتلكة من خلال حصة رأس مال المؤسسة المشاركة العائد للمجمع الذي يقوم بعملية التجميع، ويُعدّل حساب السندات بسندات وضع التكافؤ.

[1] Sylvie Lépicier , Yann Le Tallec, Jean-Christophe Bernard , Raymond Chheng, Op.Cit, Page :97-98.

ثانيا: عمليات التجميع:

تنقسم عمليات التجميع إلى قسمين وهما عمليات ما قبل التجميع وعمليات التجميع

1 . **عمليات ما قبل التجميع :**

قبل أن تقوم الشركة الأم بعملية التجميع عليها أن تقوم بما يلي[1]:

– ضرورة تجانس الحسابات الاجتماعية، حيث يجب إعداد الحسابات الاجتماعية لمختلف الشركات المجمعة حسب نفس القواعد المحاسبية حتى تتوافق مع قواعد المجمع.

– تحويل القوائم المالية بالعملة الأجنبية، أي تحويل عملة الفروع الأجنبية المحررة بالعملة المحلية لعملة التجميع ويستعمل في هذا طريقتان:

- ✓ طريقة سعر الصرف التاريخي الذي يؤدي لظهور فرق التحويل على مستوى النتيجة.
- ✓ طريقة سعر الإقفال الذي يؤدي لظهور فرق التحويل على مستوى الوضعية الصافية.

2 .**عمليات التجميع :**

إن الحسابات المجمعة يجب أن تعكس المعاملات المحققة مع الكيانات خارج المجمع، واحدة من مهام التجميع تشمل استبعاد كل العمليات داخل المجمع أو العمليات المتبادلة، حيث أن الإستبعاد هو نوعان[2]:

2 .1. استبعاد العمليات المتبادلة دون أثر على الوضعية الصافية أو على النتيجة:

تتعلق هذه العمليات باستبعاد حسابين من الميزانية أو حسابين من التسيير.

– ميزانية / ميزانية : وتشمل استبعاد (زبائن / موردين، ديون / إقراض).

– حساب نتيجة/ حساب نتيجة: وتشمل استبعاد (مشتريات/ مبيعات، نفقات مالية / إيرادات مالية).

[1] Ali Garmilis , Op.Cit , Page :140.
[2] Ibid, Page :382-383.

2 .2 استبعاد العمليات المتبادلة التي لديها أثر على النتيجة أو على الوضعية الصافية :

تطرح هذه العمليات عدة صعوبات تقنية تقود لتعديل النتيجة وإلى تعديل الوضعية الصافية في بعض الحالات وهي:

-استبعاد الهامش ضمن المخزون:

لا تتحقق الأرباح المستخرجة على مستوى المجمع إلا عند بيعها خارج المجمع، حيث أنه عندما تتنازل شركة من مجمع إلى شركة تنتمي لنفس المجمع عن بضائع وتحقق هامش، يجب استبعاد الأرباح التي هي ضمن المخزون لدى الشركة التي تبيع المخزون.

- قسائم الأرباح المقبوضة من الفروع:

عندما يستخرج الفرع نتيجة السنة N، يتم تحليل هذه النتيجة على أنها نتيجة مجمع ومساهمي الأقلية، وتوزع هذه النتيجة لدى المجمع في السنة N+1 وتعتبر نواتج مالية مما يؤدي لرفع نتيجة السنة N+1.

وعند التجميع يتم الجمع بين حسابات الشركة الأم والفروع، والنتيجة الموزعة في السنةN+1 ما هي في الواقع إلا نتيجة السنة N الموجهة إلى الأم وبالتالي يجب استبعاد هذه المعاملة وتسجل في وقت واحد في الميزانية وحساب النتيجة مع إظهارها في الاحتياطات المجمعة.

- فائض القيمة الخاص بالتنازل عن التثبيتات:

إذا تنازلت الشركة الأم عن التثبيتات لفروعها ويتم تحقيق فائض قيمة، يظهر هذا التثبيت في ميزانية الفرع بقيمة الحيازة متضمن فائض القيمة.

وعليه يجب استبعاد فائض القيمة الناتج عن هذا التنازل، ومن ناحية أخرى يؤثر على الإهتلاكات المطبقة على التثبيتات فيما يخص الفترة المتبقية للتثبييت.

ثالثا: إبراز فرق التجميع الأول :

عند دخول الشركة في محيط التجميع من الضروري إعداد التجميع الأول على أساس الميزانيات الموقفة في تاريخ الحيازة، حيث أن السعر المدفوع لاكتساب السندات الخاصة بالشركة التابعة يختلف دائما عن الوضعية الصافية المكتسبة، والفرق بين هاتين القيمتين هو فرق التجميع الأول، وينقسم هذا الفرق إلى ثلاثة أقسام [1]:

1. إعادة تقييم التثبيتات المادية:

وهي قبول المؤسسة دفع سعر تثبيتات أعلى من قيمتها المحاسبية لأن قيمتها الإقتصادية أكبر من قيمتها المحاسبية، حيث أن السعر المدفوع لممارسة إما تأثير بارز أو سيطرة إستثنائية تأخذ في الحساب الذمة المالية للشركة المعنية بقيمتها الإقتصادية وليس بقيمتها المحاسبية والتي يمكن أن تكون أعلى من القيمة المحاسبية للوضعية الصافية المُكتسبة، مما يؤدي إلى وجود فائض قيمة كامن مرتبط بالتثبيتات المادية.

إن فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات المادية المعنية جزء منه ينتمي للمجمع وجزء ينتمي لمساهمي الأقلية للشركات التابعة.

2.إعادة تأسيس التثبيتات المعنوية:

يؤدي تطبيق المبادئ المحاسبية إلى عدم تقييم بعض التثبيتات المعنوية المطورة من طرف المؤسسة في الحسابات الإجتماعية لهذه الأخيرة كالعلامات التجارية، حصة السوق، الزبائن وغيرهم، وتقبل الشركة الأم دفع مبلغ أعلى من القيمة المحاسبية لأن أصولها الحقيقية تشمل العناصر المعنوية المُنشأة وغير المسجلة، وتستخدم على نطاق واسع من قبل المجمع، حيث لا يكون لديها أي تأثير في البداية لا على النتيجة ولا على الوضعية الصافية.

3.جزء لا يؤثر في فرق التجميع الأول "فارق الإقتناء" :

يوجد جزء من فرق التجميع الأول لا يمكن أن يتأثر بإعادة تقييم التثبيتات المادية ولا بإعادة تأسيس التثبيتات المعنوية ويسمى هذا الجزء بفارق الإقتناء Goodwill، حيث يفسر هذا الفرق بأن المؤسسة الأم تقبل بدفع

[1] Ali Garmilis , Op.Cit , Page :376-378

جزء من الربح المستقبلي المنتظر في إطار المعاملة من خلال إدماج الشركة التابعة في المجمع، وهي أيضا العلاوة المدفوعة من أجل سلطة السيطرة وتسيير الشركة المُكتسبة.
وينشأ فارق الإقتناء من الفرق الناتج بين التجميع الأول وفرق التقييم، وهو لا يتأثر مهما كان الشكل القانوني بمساهمي الأقلية.

رابعا: اندماج الأعمال :

إن عملية اندماج المؤسسات هو قيام شركة بشراء كامل سندات شركة أخرى مما يؤدي لانتقال جميع أصول وخصوم الشركة المُشتراة للشركة المشترية، ومنه تصفية وزوال الشركة المُشتراة.

1 . **طريقة الشراء:**

تشترط هذه الطريقة وجود مؤسسة مُشترية ومؤسسة تم الإستحواذ عليها، حيث أن المؤسسة المُستحوِذة تشتري صافي أصول المؤسسة المُشتراة، وبموجب طريقة الشراء تقوم الشركة المُشترية بإثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة وذلك بقيمتها العادلة[1].

2 .**فارق الإقتناء (الشهرة) :**

يعترف المُشتري بالشهرة Goodwill كأصل بتاريخ الشراء، وتقاس من خلال الفرق بين المبلغ المدفوع من أجل حيازة المؤسسة المستهدفة والقيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الإقتناء. ويخضع فارق الإقتناء لاختبار تدني القيمة سنويا.[2]

3. **تاريخ الإقتناء:**

إن تاريخ الحيازة هو التاريخ الذي تتم فيه السيطرة على الأصول الصافية وأنشطة المؤسسة المكتسبة والتي تحوّل فعلا للمشتري، وبالتالي يصبح للمشتري القدرة على تسيير السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة للحصول على مزايا هذه الأنشطة.

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص:723.
[2] Sylvie Lépicier , Yann Le Tallec, Jean-Christophe Bernard , Raymond Chheng, Op.Cit, Page :100

ابتداء من تاريخ الحيازة يجب أن يدمج المشتري في حساب النتيجة نتائج المؤسسة المشتراة وتسجل في الميزانية الأصول والخصوم المشتراة وكل فارق إقتناء إذا وجد[1].

4 . **تكلفة الشراء:**

إن تكلفة عملية الشراء هي مجموع القيم العادلة لعناصر ميزانية المؤسسة المعنية وكل تكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بعملية الإندماج، وترتكز عملية الشراء على ما يلي[2]:

– في البداية يتم حساب تكلفة الإقتناء والتي تمثل المبلغ المدفوع من طرف الشركة المُشترية في سبيل امتلاك المؤسسة المُشتراة.

في حالة تمويل عملية التوحيد كليا أو جزئيا عن طريق إصدار السندات، فإن القيمة السوقية لهاته الأسهم تستخدم لحساب تكلفة الاستثمار.

– المصاريف المباشرة المرتبطة بعملية الإندماج تعتبر جزء من تكاليف الحيازة وتضاف لتكلفة الشراء، أما بالنسبة للمصاريف غير المباشرة المتمثلة في المصاريف الإدارية ومصاريف المهنيين فإنها لا تضاف لتكلفة الاستثمار.

وفيما يخص مصاريف الطباعة وتسجيل السندات المُصدرة من طرف الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للسندات المصدرة.

– تقيم أصول وخصوم الشركة المشتراة بالقيمة العادلة.

– في حالة زيادة تكلفة حيازة الشركة المشتراة عن القيمة العادلة الصافية للأصول فإن الفرق يساوي فارق الإقتناء، ويتوجب إثباته وهذا بجعله مدين، كما يتوجب إطفائه من خلال اختبار تدني القيمة.

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات تجميع الحسابات

عند قيام الشركة الأم بتجميع ميزانيتها مع ميزانيات الشركات الفرعية والتابعة لها، يتعين عليها الإفصاح عن قوائم مالية تعكس الوضعية الإقتصادية الصادقة بصورة خالية من التشوهات الجبائية لمعرفة المركز المالي الحقيقي للمجموعة.

---

[1] Ibid, Page :100

[2] Gréygory Heem, Op.Cit, Page :243

أولا :الفروقات المؤقتة الناتجة عن فارق الإقتناء :

يمكن أن تنشأ الفروقات المؤقتة عند اندماج المؤسسات، حيث يسجل الكيان أصول أو خصوم الضرائب المؤجلة الموافقة لأصل أو لخصم معرّف في تاريخ الحيازة، وبالتالي الأصول والخصوم المؤجلة تؤثر على فارق الإقتناء (goodwill)، أو مبلغ كل فائض حصة فوائد المشتري في القيمة العادلة الصافية لأصول وخصوم المؤسسة المشترية في تكلفة الإندماج.

1. الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة:

عند قيام شركة باكتساب شركة أخرى فإنها تنتج فروقات خاضعة للضريبة كما يلي[1]:

– تتأثر تكلفة اندماج المؤسسات بالتسجيل المحاسبي بالأصول والخصوم المكتسبة بقيمتها العادلة في تاريخ الحيازة، وتنشأ الفروقات المؤقتة عندما لا يتأثر الأساس الجبائي للأصول والخصوم المكتسبة من خلال اندماج المؤسسات أو يتأثر بصفة مختلفة.

مثلا : عندما يتم رفع القيمة المحاسبية للحصول على القيمة العادلة، وتبقى القاعدة الضريبية لهذا الأصل تساوي تكلفة المالك السابق، فإنه ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة والذي يعطي ضرائب مؤجلة خصوم، حيث أن الضرائب المؤجلة خصوم الموافقة تؤثر على فارق الإقتناء (goodwill)

– ينشأ فارق الإقتناء عند اندماج المؤسسات ويقيم بفائض تكلفة الإندماج على حصة فائدة المشتري للقيمة العادلة لأصول وخصوم المؤسسة المشترية.

حيث أن العديد من التشريعات الضريبية لا تسمح بتخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء على أنها نفقات مخصومة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، وفي بعض التشريعات تكلفة فارق الإقتناء عادة ما تكون غير قابلة للخصم لأن الفرع تنازل عن نشاطه الأساسي، وفي بعض التشريعات الأخرى الأساس الجبائي لفارق الإقتناء هو صفر (0).

كل الفروقات بين القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء وأساسه الجبائي المعدوم هو فرق زمني خاضع للضريبة.

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit.

والمعيار الحالي لا يسمح بالتسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة الموافقة لأن فارق الإقتناء يقيم على أنه قيمة متبقية والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يرفع قيمته المحاسبية.

– لا تسجل التخفيضات اللاحقة بخصوم الضرائب المؤجلة لأنها تابعة للتسجيل المحاسبي الأولي لفارق الإقتناء، حيث إذا قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لخسارة القيمة لفارق الإقتناء فإن مبلغ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والموافق لفارق الإقتناء ينخفض، مما ينتج عنه تخفيض لقيمة الضرائب المؤجلة خصوم غير المسجلة.

– خصوم الضرائب المؤجلة الخاصة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بفارق الإقتناء تسجل عندما لا تنتج عن التسجيل الأولي لفارق الإقتناء.

مثلا، إذا كان فارق الإقتناء المكتسب عند حيازة المؤسسة بتكلفة 100 ويخصم لأغراض جبائية بنسبة 20 % في السنة، وعليه فإن أساس فارق الإقتناء في بداية السنة هو 100 هذا عند التسجيل المحاسبي الأولي وقيمته 80 في نهاية سنة الحيازة، فإذا كانت القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء في نهاية سنة الحيازة لم تتغير وبقيت 100، فإن هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة غير مرتبط بالتسجيل المحاسبي الأولي لفارق الإقتناء وعليه فإن خصوم الضرائب المؤجلة الناتج يسجل محاسبيا.

2 . الفروقات المؤقتة المخصومة :

– تكلفة اندماج المؤسسات تتأثر بالتسجيل المحاسبي للأصول المكتسبة والخصوم المعرّفة بالقيمة العادلة في تاريخ الحيازة، عندما لا يتم خصم التكاليف المرتبطة بتحديد الربح الخاضع للضريبة خلال الفترة اللاحقة، يظهر فرق مؤقت مخصوم ينتج عنه ضرائب مؤجلة أصول، كما تنشأ ضرائب مؤجلة أصول عندما تكون القيمة العادلة لأصل معرّف أقل من أساسها الجبائي وفي كلتا الحالتين أصول الضرائب المؤجلة تؤثر على فارق الإقتناء[1].

بعد اندماج المؤسسات، يمكن استرجاع محتمل من المشتري لأصول الضرائب المؤجلة التي لم تسجل قبل عملية الإندماج.

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit.

مثلا، يمكن أن يستعمل المشتري المنافع التي تمثل العجز الضريبي غير المستعمل، حيث تستعمل أرباح خاضعة للضريبة المستقبلية للمؤسسة المُكتسبة (المؤسسة التي اشترت)، في مثل هذه الحالة يسجل المشتري أصول الضرائب المؤجلة والتي لا تكون ضمن التسجيل المحاسبي لاندماج المؤسسات، وبالتالي فهي لا تُأخذ في الحساب عند تحديد فارق الإقتناء أو أي مبلغ فائض حصة فائدة المشتري في القيمة العادلة الصافية للأصول والخصوم للمؤسسة المكتسبة على تكلفة الإندماج.

– إذا كانت المنافع المحتملة لترحيل العجز الضريبي للمؤسسة المكتسبة أو أصول أخرى للضرائب المؤجلة لم تستوف معايير التسجيل المحاسبي وهي منفصلة عن التسجيل الأولي لاندماج المؤسسات ولكنها تنجز فيما بعد، يجب أن يسجل المشتري إيراد الضرائب المؤجلة الناتج في حساب النتيجة، أكثر من هذا على المشتري:

- ✓ تخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء بالمبلغ المسجل إذا سجلت الضرائب المؤجلة أصول على أنها أصول معرّفة ابتداء من تاريخ الحيازة.
- ✓ تسجيل تخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء كنفقات.

ومع هذا، لا يجب أن يؤدي هذا الإجراء إلى إنشاء فائض حصة فوائد المشتري في القيمة العادلة الصافية للأصول والخصوم المحتملة المعرفة للمؤسسة المكتسبة في تكلفة الإندماج، ولا ينبغي أن تزيد عن المبلغ السابق المسجل لهذا الفائض.

ثانيا : المساهمة في الفروع، المؤسسات المشاركة، المؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة:

تظهر الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والفروقات المؤقتة القابلة للخصم من جراء مساهمة الشركة الأم في الفروع، المؤسسات المشاركة، المؤسسات الحليفة والاستثمار في الشركات التابعة.

1. الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة :

تنشأ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة في الحالات التالية [1]:

[1] http/ www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Op.Cit.

– عندما تكون القيمة المحاسبية في الفروع، المؤسسات المشاركة والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة، (بمعنى الحصة الممتلكة من طرف المؤسسة الأم أو المستثمر في الأصول الصافية في الفروع، المؤسسات التابعة تتضمن القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء) مختلفة عن الأساس الضريبي والذي يكون غالبا تكلفة الاستثمار أو المساهمات، يمكن أن تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف المختلفة مثل:

- ✓ وجود ربح غير موزع من طرف الفروع، الشركات التابعة، المؤسسات المشاركة والمؤسسات الحليفة.
- ✓ تغير سعر الصرف عندما تستقر المؤسسة الأم وفروعها في بلدان مختلفة.

– يجب على المؤسسة أن تسجل خصوم ضرائب مؤجلة بالنسبة لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالمساهمات في الفروع، المؤسسات المشاركة والاستثمار في المؤسسات التابعة، إذا تحقق الشرطان التاليان :

- ✓ الأم، المستثمر أو صاحب المشروع مستعد لمراقبة تاريخ انعكاس الفروقات المؤقتة.
- ✓ من المحتمل أن لا يتم عكس الفروقات المؤقتة.

– تراقب المؤسسة الأم سياسة الفروع بالنسبة لقسائم الأرباح، التي تعتبر مقياس مراقبة أجل استحقاق انعكاس الفروقات المؤقتة المرتبطة بهذه المساهمات، (ليس فقط تلك المتولدة عن طريق الأرباح غير الموزعة ولكن تلك المتولدة عن طريق فروقات التحويل)، والذي غالبا ما يكون فيه من المستحيل تحديد مبلغ الضرائب على النتيجة التي ستُدفع، لأن الفروقات المؤقتة ستنعكس.

إذن، عندما تقرر المؤسسة الأم عدم توزيع هذه الأرباح في مستقبل منتظر، لا تسجل ضرائب مؤجلة خصوم، ونفس المنطق يطبق على الاستثمار في الفروع والشركات التابعة.

– الأصول والخصوم غير النقدية للمؤسسة تقيم بالعملة الوظيفية لذا إذا كان الربح الخاضع للضريبة أو العجز الضريبي للمؤسسة، (حيث أن الأساس الجبائي لهذه الأصول والخصوم غير النقدية يحدد بعملة أخرى) تغيرات سعر الصرف تولد فروقات مؤقتة والتي تؤدي للتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول.

– عندما لا يراقب مستثمر في مؤسسة مشاركة هذه المؤسسة، وهو في وضع لا يسمح بتحديد سياسته بالنسبة لقسائم الأرباح، نظرا لغياب اتفاق يقضي بأن أرباح المؤسسة المشاركة لا يمكن أن توزع في مستقبل

متوقع، يسجل المستثمر خصوم ضرائب مؤجلة الناشئة من خلال الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبط بمساهمته في المؤسسات المشاركة.

– عادة ما يكون الإتفاق بين أطراف المؤسسة الحليفة حول تقسيم الأرباح، ويحدد ما إذا كانت هذه القرارات في هذا الموضوع تتطلب الموافقة لكل قائم على المشروع أو لأغلبيتهم، عندما يمكن أن تراقب تقسيم الأرباح ومن المحتمل أن تكون هذه الأرباح غير موزعة في مستقبل متوقع ليس هناك حاجة إلى تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم.

2 . الفروقات المؤقتة المخصومة :

تنشأ الفروقات المؤقتة القابلة للخصم في الحالات التالية[1]:

– عند تسجيل المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول بالنسبة لكل الفروقات المؤقتة المخصومة التي تنشأ عن طريق المساهمة في الفروع، المؤسسات الحليفة والاستثمارات في المؤسسات المشاركة، فقط عندما تكون محتملة:

- ✓ انعكاس الفروقات المؤقتة في مستقبل منتظر.
- ✓ وجود ربح خاضع للضريبة لغاية تسجيل الفروقات المؤقتة.

– تسجيل ضرائب مؤجلة أصول على أساس فروقات مؤقتة مخصومة ناتجة عن المساهمات في الفروع، المؤسسات الحليفة، المؤسسات المشاركة، والاستثمار في المؤسسات التابعة، في حالة توفر الاعتبارات التالية:

- ✓ فترات توقع انعكاس الفروقات المؤقتة.
- ✓ فترات توقع ترحيل العجز الجبائي للأمام أو للخلف.
- ✓ عندما يكون للكيان خسائر حديثة لا تسجل أصول ضرائب مؤجلة على أساس العجز الضريبي أو القرض الضريبي غير المستخدم إلا إذا كان لديه فرق مؤقت خاضع للضريبة كاف أو مؤشرات أخرى قوية

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit.

تحتوي على ربح خاضع للضريبة كاف والذي على أساسه يمكن استخدام العجز الجبائي والقرض الضريبي غير المستخدم.

ثالثا : الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات التجميع :

إن الضريبة لا تحسب ولا تستحق على أساس النتيجة المجمّعة، حيث أنه أثناء عمليات التجميع تظهر جباية مؤجلة لبعض العمليات والتي هي مرتبطة بوقوع الحدث المنشأ للضريبة الخاصة بها، ويكون إعفاء أو إخضاع العناصر الخاصة بالجباية المؤجلة سيحدث في تاريخ مؤكد.

والتنظيمات المتعلقة بعمليات التجميع تفرض تعريف وإثبات كل وضعيات الجباية المؤجلة، وهذا من أجل عرض نتيجة أكثر تمثيل للواقع الإقتصادي وترتبط أساسا بما يلي[1]:

- إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع.
- إعادة المعالجة المتعلقة بالعمليات المتبادلة.
- إعادة المعالجة الخاصة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية.

1. إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع:

قد يؤدي إعادة المعالجة المرتبطة بتجانس طرق التقييم إلى تسوية نفقة الضرائب على الأرباح، فمثلا اختلاف الإهتلاك المطبق على التثبيتات بين الفرع والشركة الأم كاستخدام الفرع طريقة الإهتلاك المتناقص من طرف الفرع أما المجمع فيستخدم طريقة الإهتلاك الخطي، والإختلاف بين طرق الإهتلاك المستخدمة يؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة.

كما تظهر ضرائب مؤجلة خصوم عند إلغاء المؤونات النظامية والإهتلاك الإستثنائي الذي ينتج عنه ارتفاع النتيجة.

2. إعادة المعالجة المتعلقة باستبعاد العمليات المتبادلة:

تنشأ الضريبة المؤجلة أثناء عمليات التجميع عند القيام باستبعاد العمليات المتبادلة التي لديها أثر على النتيجة، حيث يجب أن تأخذ هاته الإستبعادات في الحساب الجباية المؤجلة:

---

[1] François Colinet, Simon Paoli, Pratique des Comptes Consolidés, 5eme édition,Paris, Page : 221-224.

- الهامش المتواجد ضمن المخزون يؤدي لظهور حقوق الضرائب المؤجلة (ضرائب مدفوعة مسبقا على فائض القيمة الناتج) ويؤدي لظهور ضرائب مؤجلة أصول.
- الهامش المدرج ضمن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المادية الذي يؤدي إلى ضرائب مؤجلة أصول.
- قسائم الأرباح المقبوضة من طرف الفرع إذا كانت غير معفاة من الضريبة.

3 . إعادة المعالجة المرتبطة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية:

إن قواعد تحديد النتيجة الجبائية على مستوى الحسابات الإجتماعية يقود إلى استرجاع مؤقت لبعض النفقات أو تأجيل الإخضاع الضريبي لبعض الإيرادات، هذه النفقات ليست قابلة للخصم سنة تسجيلها محاسبيا، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي ليست خاضعة للضريبة سنة التسجيل المحاسبي، ولكن هذه النفقات أو هذه الإيرادات تكون قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة في السنوات اللاحقة.

وتم التطرق بالتفصيل للمعالجة التقنية المتعلقة بالتفاوت المؤقت بين القيمة المحاسبية وبين القيمة الجبائية للأصول والخصوم، وكذا بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في الحسابات الإجتماعية في المبحث السابق.

رابعا : الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة الناتجة عن معاملات دفع الأسهم[1]:

- في بعض التشريعات الجبائية، تستفيد الكيانات من خصم جبائي (بمعنى الربح الذي يخصم عند إعداد الربح الخاضع للضريبة) الخاص بالتعويض المدفوع عن طريق الأسهم، أو أدوات أخرى للأموال الخاصة للكيان.

مبلغ هذا الخصم الجبائي يمكن أن يختلف عن نفقة الأجور المرتبطة، ويمكن أن يحدث خلال فترة محاسبية لاحقة.

مثلا، في بعض التشريعات يمكن أن يسجل الكيان نفقات لاستهلاك خدمات العمال الأعضاء المقبوضة مقابل تخصيص خيارات الأسهم، وحسب المعيار IFRS 2 "المدفوعات التي ترتكز على الأسهم " والتي لا

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit.

تستفيد من الخصم الجبائي قبل ممارسة الخيارات، الخصم الجبائي يجب أن يقيم على أساس سعر سهم الكيان في تاريخ الفترة.

– الفرق بين الأساس الخاضع للضريبة لخدمات العمال الأعضاء المقبوضة حتى اليوم المعني (المبلغ المقبول للخصم من طرف الإدارة الجبائية للفترات اللاحقة). والقيمة المحاسبية التي تساوي صفر (0)، هي فروقات مؤقتة مخصومة تنتج عنها ضرائب مؤجلة أصول، إذا كان المبلغ المسموح به الخصم من طرف السلطات الجبائية في الفترات المستقبلية هو غير معروف في نهاية الفترة، مثلا إذا كان المبلغ المسموح به الخصم من طرف السلطات الجبائية للفترات المستقبلية تابع لسعر سهم الكيان لتاريخ لاحق، تقييم الفروقات المؤقتة المخصومة يؤسس على سعر سهم الكيان في نهاية الفترة.

– كما سبقت الإشارة إليه أعلاه، فإن مبلغ التخفيض الجبائي (أو الخصم الجبائي المستقبلي المقدر والمقيم حسب الطريقة المذكورة أعلاه) يمكن أن يختلف من نفقة الأجور المجمعة الموافقة، وكما ذكرنا أن التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة والمؤجلة كإيرادات أو نفقات وإدراجها ضمن نتيجة الفترة، إلا إذا نتجت الضريبة عن:

- ✓ المعاملات أو الأحداث المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة خلال نفس الفترة أو فترات مختلفة.
- ✓ اندماج المؤسسات إذا كان مبلغ الخصم الجبائي أو الخصم الجبائي المستقبلي المقيم، يزيد عن مبلغ نفقات الأجور المجمعة المرتبطة .

هذا يدل على أن الخصم الجبائي مرتبط بنفقة الأجور والأموال الخاصة، وفي هذه الوضعية فائض الضرائب المستحقة أو المؤجلة المشارك يجب أن يسجل مباشرة في الأموال الخاصة.

المبحث الثالث : توافق الضرائب المؤجلة بين المعيار المحاسبي الدولي وبين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

إن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر هو في غاية العمق والأهمية والذي تجسد في التوجه نحو مسايرة الاقتصاد الوطني مع الاقتصاد العالمي وخاصة الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من خلال الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في هيكلة هذا النظام والتي تهدف للوصول إلى تحقيق العرض العادل والصورة الصادقة للقوائم المالية، من أجل تعظيم مكاسب الإندماج في الاقتصاد العالمي.

ولتلبية متطلبات البيئة الإقتصادية الحديثة ومسايرتها مع المعايير المحاسبية الدولية، تبنت الجزائر من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي عدة مفاهيم جديدة لم تكن مدرجة في تطبيقات المخطط الوطني للمحاسبة من ضمنها وجوب فصل الجباية عن المحاسبة التي كانت مرتبطة بها في التقييم وسياسات الإهتلاك وتكوين المؤونات وتسجيل الإيرادات والنفقات، واعتماد مفهوم الضريبة المؤجلة الذي يعكس العبء الضريبي الإقتصادي الحقيقي والذي يوافق الإيرادات والنفقات المرتبطة بالسنة حتى وإن كان إخضاعها أو خصمها سيكون في الفترات المستقبلية.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى:

- معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.
- مدى انسجام المعيار الدولي :الضرائب المؤجلة مع النظام المحاسبي المالي والنصوص الجبائية.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تم اعتماد مفهوم الإخضاع المؤجل في النظام المحاسبي المالي عند تسجيل أعباء الضريبة على الأرباح، حيث تطرق القرار الصادر في 26 جويلية 2008 لمعالجة مفهوم الضرائب المؤجلة والتسجيل المحاسبي لها، وهذا من أجل مطابقة الضرائب المؤجلة المعالجة من طرف النظام المحاسبي المالي وتلك المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي المشار إليه في المبحثين السابقين، وللوصول إلى هدف العرض العادل والصورة الصادقة للقوائم المالية يتعين احترام الإطار المفاهيمي ومختلف المبادئ المحاسبية، وكذا التطبيق

الدقيق والفعلي للمعايير المحاسبية الدولية لاستخراج آثار الضرائب المؤجلة والمستحقة من كافة العمليات والمعاملات التي تتم في المؤسسات الإقتصادية.

أولا: معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي :

تناول النظام المحاسبي المالي مختلف التعاريف والمفاهيم الأساسية المتعلقة بالضرائب المؤجلة وكيفية استعمالها ومجال تطبيقها، وكذا التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة.

1 . **مفهوم الإخضاع المؤجل:**

إن الإخضاع المؤجل هو طريقة محاسبية تتمثل في التقييد المحاسبي لأعباء الضريبة على الأرباح والمتعلقة بالعمليات التي تمت خلال الدورة المحاسبية، وينتج عن تطبيق هذه الطريقة ظهور الضرائب المؤجلة والتي تمثل الضرائب واجبة الدفع أو الضرائب واجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة.

وترتكز الضرائب المؤجلة على مبدأ ترحيل الضريبة فيما يخص الفروقات الناتجة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال الدورة[1]

2 . **تعريف الضرائب المؤجلة:**

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في الإدراج ضمن حساب أعباء الضريبة في النتيجة الخاصة بعمليات السنة المالية وحدها، وتكون الضريبة المؤجلة [2]:

- ضريبة مؤجلة خصوم: هو مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع خلال السنوات المستقبلية.
- ضريبة مؤجلة أصول: هو مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للتحصيل خلال السنوات المستقبلية

وعليه فإن الضرائب المؤجلة هي وجود تفاوت مؤقت بين تاريخ أخذ الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، وتاريخ الأخذ بهذه الأعباء في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى ، دار المحمدية، الجزائر،2008 ص: 244.

[2] Rachida Boursali, Op.Cit , Page : 132

3 . تعريف الفروقات المؤقتة:

الفروقات المؤقتة هي الفروقات بين القيمة المحاسبية للأصول أو للخصوم في الميزانية وأساسها الجبائي، ويمكن أن تكون الفروقات المؤقتة[1]:

- فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة.
- فروقات مؤقتة قابلة للخصم.

وتترتب عليها المبالغ التي ستفرض عليها الضرائب، والمبالغ التي سيتم خصمها في السنوات المالية المقبلة عندما يتم تسوية أو تحصيل القيمة المحاسبية للأصول والخصوم.

وتنتج الفروقات المؤقتة عن ما يلي:

- تفاوت مؤقت بين إثبات الإيرادات أو النفقات الذي سيأخذ في حساب النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة.
- العجز الضريبي أو القرض الضريبي القابل للترحيل، إذا كانت الأرباح الجبائية محتملة الوقوع في مستقبل منتظر.
- الإستبعاد وإعادة المعالجة التي تتم في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

4 . التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة :

تسجل أصول وخصوم الضرائب المؤجلة كما يلي[2]:

- الضرائب المؤجلة أصول: يسجل مبلغ الضرائب المؤجلة أصول في الجانب المدين من حساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول " في مقابل الجانب الدائن لحساب 692 "الضرائب المؤجلة أصول" بقيمة الضريبة على النتيجة المسترجعة خلال السنوات المستقبلية، وسيتم تخفيض هذه الضريبة من الضريبة المستحقة.

كحالة النفقة المسجلة في سنة وغير قابلة للخصم جبائيا إلا خلال السنوات المستقبلية كمؤونة العطلة المدفوعة.

---

[1] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 مرجع سبق ذكره

[2] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، صفحة 175.

– الضرائب المؤجلة خصوم: يسجل مبلغ الضرائب المؤجلة في الجانب الدائن من حساب 134 "ضرائب مؤجلة خصوم" في مقابل الجانب المدين من حساب 693 "ضرائب مؤجلة خصوم" أو بالنسبة لحساب الأموال الخاصة وهذا حسب الحالة، حيث تضاف الضرائب المؤجلة خصوم إلى الضريبة المستحقة.

كحالة الإيراد الذي يسجل محاسبيا ولكنه يخضع للضريبة خلال السنوات المستقبلية. وفي نهاية كل سنة يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم في مقابل الحسابات نفسها.

5 . **المقاصة :**

لا يمكن إجراء المقاصة على مستوى الميزانية وحساب النتائج إلا إذا[1]:

– خضوع الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس الكيان الخاضع للضريبة.

– وجود حق قانوني واجب النفاذ بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

6 . **تقييم الضرائب المؤجلة :**

تقيم الضرائب المستحقة على أساس معدل الضريبة المعتمد في تاريخ إقفال السنة، وحسب طريقة الترحيل المتغير فإن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تقيم بالمعدل الذي ينتظر أن يطبق في سنة تحقيق الأصول والخصوم.

كما أنه عند إقفال كل سنة مالية تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع من خلال التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظر من السنة المالية التي ينجز الأصل أو يتم تسوية الخصم خلالها، كما لا يجب أن تحين الضرائب المؤجلة[2].

7 . **عرض الضرائب المؤجلة:**

عند عرض الحسابات في الميزانية يجب الفصل بين الضرائب المؤجلة خصوم عن الضريبة الجارية الدائنة (ضريبة مستحقة الدفع)، كما يجب الفصل عند العرض بين الضرائب المؤجلة أصول والضريبة

[1] Tazdait Ali , Op.Cit , Page :163

[2] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص:251.

الجارية المدينة (تسبيقات على الضريبة المدفوعة) [1].

8 . المعلومات الواجب ظهورها في الملحق :

من أجل توضيح المبالغ الظاهرة في الميزانية وحساب النتائج يتوجب التطرق في الملحق للمعلومات التالية[2]:

- نشأة الضرائب المؤجلة .
- مبلغ الضرائب المؤجلة .
- تاريخ انتهاء صلاحية الضرائب المؤجلة أصول.
- طريقة حساب الضرائب المؤجلة.
- كيفية الإدراج في الحسابات.

ثانيا : المبادئ المحاسبية، إطار يُحترم عند الإخضاع المؤجل :

إن أساس التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة هو احترام المبادئ المحاسبية الأساسية:.[3]

1 .الضرائب المؤجلة ومبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية :

حسب النظام المحاسبي المالي يجب الحفاظ على مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية وهو أن الميزانية الإفتتاحية للدورة N هي الميزانية الختامية للدورة N-1 والأرصدة الختامية للميزانية الختامية هي نفسها عند افتتاح الدورة.

وعليه فإن الوضعية الجبائية المؤجلة للسنة N-1 يجب أن تسترجع في الدورة N مما ينتج عنها ملاحظتان:

- يسجل أثر التغيير المحاسبي في الضرائب المؤجلة في حساب النتيجة.
- رفع مستوى أرصدة الضرائب المؤجلة بسبب تعديلات معدل الإخضاع يسجل كنفقات أو إيرادات في سنة التغيير.

[1] Tazdait Ali , Op.Cit , Page :163.

[2] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 مرجع سبق ذكره

[3] Abdeslam Oukhellou ,Op.Cit , Page :18-21.

2 . الضرائب المؤجلة ومحاسبة الإلتزام :

تسجل المعاملات والأحداث في القوائم المالية في السنوات التي ترتبط بها، أي تسجل العمليات التي تحدث في الفترة المالية محل الاعتبار، وعليه فإن الإخضاع المؤجل يشمل ربط نفقة الضريبة على النتيجة للسنة الواقعة فيها وهذا حسب مبدأ الحدث المُنشأ.

3 . الضرائب المؤجلة ومبدأ عدم المقاصة :

حسب هذا المبدأ تسجل العمليات في الحسابات المناسبة وتقيم عناصر الأصول والخصوم بانفصال ولا يجب إجراء أي عملية مقاصة فيما بينها.

أما فيما يخص المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة فتتم إذا تحققت الشروط التالية:

- تكون الضرائب المؤجلة أصول وخصوم خاضعة لنفس الإدارة الجبائية ونفس الكيان الخاضع للضريبة.
- وجود حق قانوني واجب النفاذ بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

4 . الضرائب المؤجلة وتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني

تسجل المعاملات والأحداث الأخرى في الدفاتر المحاسبية وتعرض في القوائم المالية حسب الجوهر الإقتصادي وليس على أساس شكلها القانوني، أي الجانب العملي يفوق الجانب الشكلي للمحاسبة ولديه الأسبقية على الجانب القانوني والقواعد الجبائية، حيث أن هيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني يعتبر واحد من المبادئ المحاسبية المسيطرة، ومفهوم الجباية المؤجلة يقع بالضبط ضمن التصور الإقتصادي للمحاسبة المالية.

5 . الضرائب المؤجلة واستمرارية أساليب التقييم والعرض

لضمان المقارنة والإنسجام بين القوائم المالية لفترات متتابعة، يجب تطبيق الطرق المحاسبية من إقفال حسابات إلى أخرى وهذا بكيفية مماثلة في تقدير العناصر وفي تقديم المعلومات.
وفيما يخص الضرائب المؤجلة هناك قواعد خاصة يجب الإلتزام بها عند تقييم وعرض حسابات الضرائب المؤجلة.

6 . الضرائب المؤجلة ومبدأ استقلالية الدورات

إن مبدأ استقلالية الدورات هو التقييد المحاسبي للأعباء والنواتج المنجزة خلال الدورة، ويتوافق مبدأ الإخضاع المؤجل ومبدأ استقلالية الدورات نظرا للأخذ في الحساب كل الضرائب الخاصة بالدورة حتى وإن تعلق الإخضاع الضريبي أو استرداد الضريبة بدورات لاحقة.

المطلب الثاني:مقارنة المعيار الخاص بالضرائب المؤجلة مع النظام المحاسبي المالي والنصوص الجبائية

إن النظام المحاسبي المالي هو محاسبة ذات طابع اقتصادي مالي يتجه نحو ترشيد عملية اتخاذ القرار وتسيير المؤسسات في ظل المنافسة والأسواق المتطورة، وكما ذكرنا فهو يحتوي على مفاهيم جديدة وطرق تقييم وتقديم وعرض قوائم مالية غير سكونية، تتماشى مع حركية الأسواق بتفسيرها لتغيرات القيمة التي تحدث على مستوى الأصول والخصوم، مما يستوجب تحديد تأثيرات الضرائب المؤجلة وإدراجها في الميزانية وحساب النتيجة من أجل عكس الصورة الصادقة للقوائم المالية.

أولا : الضرائب المؤجلة الناتجة عن المعاملات الظاهرة في المعيار المحاسبي الدولي

سبقت الإشارة في المعيار المحاسبي الدولي لنشأة الضرائب المؤجلة في عدة حالات، وعليه سنقوم بمطابقة ما تطرق إليه المعيار مع كل من النظام المحاسبي المالي والنصوص الجبائية، وتحديد ما إذا ستنشأ عنها ضرائب مؤجلة أو لا.

1 . **الإهتلاك:**

- تطرق المعيار إلى أنه عند اختلاف الإهتلاك الذي يؤخذ في الحساب في تحديد الربح الخاضع للضريبة عن الإهتلاك الذي يؤخذ في تحديد الربح المحاسبي تنشأ فروقات مؤقتة، حيث إذا كان الإهتلاك الجبائي أسرع من الإهتلاك المحاسبي ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة أما إذا كان الإهتلاك الجبائي أقل سرعة من الإهتلاك المحاسبي فينتج فرق مؤقت قابل للخصم[1].

ويعتبر النظام الجبائي أن الإهتلاك هو التدني في قيمة الأصول بهدف استرجاع تكلفة الأصل، وقد يكون اهتلاك خطي أو تنازلي أو تصاعدي

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 209

أما حسب النظام المحاسبي المالي فإن الإهتلاك هو توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للتثبيتات المادية والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط الإهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة للتثبيتات في تاريخ نهاية مدة المنفعة المتمثلة في سعر التنازل، حيث أن الإهتلاك هو استهلاك المنافع الإقتصادية المنتظرة من الأصول الثابتة المادية والمعنوية[1]، وبالتالي فإنه عند تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب أن يعاد تحديد مدة وطريقة الإهتلاك وهذا يؤثر على قسط الإهتلاك مما يؤدي إلى وجود اختلاف بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي وهذا حسب مقاربة حساب النتائج ومنه ظهور فرق مؤقت إما خاضع للضريبة أو قابل للخصم حسب الحالات المذكورة.

– كما يسمح النظام المحاسبي المالي بإمكانية تجزئة الأصل إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، بحيث يمكن اعتبار كل عنصر منها أصل منفرد ويسجل كل عنصر على حدة، لأن مدة استعمال كل عنصر تختلف عن مدة استعمال العنصر الآخر.

والنظام الجبائي لم يتطرق في كل من قانون المالية لسنة 2009 وقانون المالية لسنوات 2010، 2011، و2012، إلى نظام الإهتلاك حسب المركبات، وعليه ينشأ اختلاف بين قسط الإهتلاك المحاسبي وقسط الإهتلاك الجبائي مما ينتج عنه فروقات مؤقتة إما قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة.

2 . نفقات البحث والتطوير:

– بالنسبة لمصاريف البحث وفقا للمعيار فقد ينتج عنها فرق مؤقت قابل للخصم عندما تسجل كنفقات في الربح المحاسبي للفترة التي تتحملها المؤسسة ويتم الخصم الجبائي قبل وقت معين، أي الفرق بين الأساس الجبائي والقيمة المحاسبية المعدومة (0).

تطرق النظام المحاسبي المالي لمصاريف البحوث، حيث أنها تسجل محاسبيا عند تحملها.

وجبائيا وحسب المادة التاسعة (09) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تخصم النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير في حدود 10% من الربح في حدود سقف 100.000.000,00 دج شرط أن يعاد استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث. وعليه فإن الخصم من الوعاء الضريبي يكون في نفس فترة تحمل هذه النفقة وبالتالي لا ينتج عنها فرق مؤقت.

[1] تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، 2010/2009 ص: 95

– وبالنسبة لنفقات التطوير تسجل في الأصول وتهتلك في الفترات المستقبلية لتحديد الربح المحاسبي، وتخصم من الربح الخاضع للضريبة للفترة التي تكبّدتها، وعليه يوجد أساس جبائي معدوم (0) لأن المصاريف تم خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وينتج عن هذا فرق مؤقت خاضع للضريبة[1].

وتسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي لأنها تؤدي لزيادة المنافع الإقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل ويمكن تسجيلها بشكل موثوق[2].

جبائيا تؤثر نفقات التطوير على الوعاء الضريبي عندما تخضع لاختبار تدني القيمة ولمخصصات الإهتلاك، وبالتالي ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة.

3 . **إعادة تقييم التثبيتات:**

حسب المعيار المحاسبي يمكن أن تسجل التثبيتات بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها كالتثبيتات المادية، التثبيتات المعنوية، الأدوات المالية، عقارات التوظيف، حيث إذا لم يتم تسوية الأساس الجبائي لهذه التثبيتات فإنه عند الإسترداد المستقبلي للقيمة المحاسبية فينشأ عنها تدفقات منافع إقتصادية خاضعة للضريبة، وهذا المبلغ يختلف عن المبلغ الذي سيخصم جبائيا، والفرق بين الأساس الجبائي للتثبيت والقيمة المحاسبية له ينتج عنه إما فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للخصم، فإذا كانت القيمة المحاسبية للأصول أكبر من الأساس الجبائي يعطي فرق مؤقت قابل للخصم، أما إذا كانت القيمة المحاسبية للأصول أقل من الأساس الجبائي فيعطي فرق مؤقت خاضع للضريبة [3] ، هذا حسب مقاربة الميزانية.

لقد تم اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم الأدوات المالية والأصول البيولوجية والذي يعتبر عنصر مهم في التقييم لتحقيق الصورة الصادقة والحقيقية للواقع الإقتصادي للمؤسسة.أما بالنسبة لباقي الأصول الثابتة فتقيم بالتكلفة المهتلكة، كما يمكن إعادة تقييمها حسب القيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء المختصين في التقييم حسب الإختصاص، مما يؤدي إلى إعادة احتساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقييمها[4].

أما جبائيا فيسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات، وفائض مخصصات الإهتلاك الناتج عن عمليات إعادة التقييم

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 209
[2] تسعديت بوسبعين،مرجع سبق ذكره، ص :97.
[3] http/www.netaliance.fr.luploqded_files/docs, Op.Cit.
[4] تسعديت بوسبعين، مرجع سبق ذكره، ص: 97

يسجل في نتائج السنة وهذا حسب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010. وهذه العملية تتأثر جبائيا مما ينتج عنها إخضاع ضريبي أو خصم ضريبي مؤجل كما سبقت الإشارة إليه.

4 . نواتج الفوائد :

تطرق المعيار لنواتج الفوائد التي تكون ضمن الربح المحاسبي، ولا تدمج ضمن الربح المحاسبي في بعض التشريعات الجبائية إلا عندما يتم قبضها في الخزينة، لأن هذه الإيرادات لا تؤثر على النتيجة الجبائية حتى يتم قبضها[1].

وحسب النظام الجبائي فإن الفوائد المستحقة تخضع للضريبة عندما يتم قبضها، وبالتالي ينشأ فرق بين النتيجة المحاسبية التي هي أكبر من النتيجة الجبائية حسب مقاربة حساب النتائج، مما ينتج عنها ضرائب مؤجلة خصوم.

5 . الأدوات المالية :

بالنسبة للأدوات المالية المركبة كالسندات القابلة للتحويل، تصنف مكونات الخصوم في الخصوم ومكونات الأموال الخاصة في الأموال الخاصة، ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة عند التسجيل الأولي لمكونات الأموال الخاصة مستقل عن مكونات الخصوم.[2]

وحسب النظام المحاسبي المالي تقيم الأدوات المالية بالقيمة العادلة ويتم إثبات السندات القابلة للتحويل في شكل رؤوس الأموال تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية .

أما جبائيا فيبقى الأساس الجبائي دون تغيير مما ينشأ عنه تفاوت مؤقت بين القيمة العادلة والأساس الجبائي وفقا لمقاربة الميزانية، وينجم عنه إخضاع ضريبي مؤجل.

6 . منافع المستخدمين :

تطرق المعيار إلى أن التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد تخصم من الربح المحاسبي لسنوات خدمة الموظف وتخصم من الربح الجبائي عندما يقوم الكيان بتسديد الإشتراكات للصندوق أو عندما تدفع معاشات التقاعد، لذا ينتج فرق مؤقت قابل للخصم[3].

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 210

[2] http/www.netaliance.fr.luploqded_files/docs, Op.Cit.

[3] http/www.Focusifrs.com,Op.Cit.

تناول النظام المحاسبي المالي منافع المستخدمين وتم إدراجها في الحسابات كأعباء، عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، يتم إثبات في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية مبلغ الإلتزامات في شكل مؤونات للتعويضات المقدمة بسبب الذهاب للتقاعد.

جبائيا لا تخصم من الربح الخاضع للضريبة إلا عندما تدفع هذه التعويضات، وينتج عن هذا نتيجة محاسبية أقل من النتيجة الجبائية مما يتسبب في ظهور فرق مؤقت مخصوم، وتنتج عنه ضرائب مؤجلة أصول، وهذا حسب مقاربة حساب النتائج.

7 . ترحيل العجز الضريبي و القرض الضريبي :

حسب المعيار المحاسبي تسجل أصول الضرائب المؤجلة الخاصة بترحيل العجز الضريبي للأمام والقرض الضريبي غير المستخدم، شرط أن يكون لدى الكيان ربح مستقبلي محتمل خاضع للضريبة.[1]

وتطرق أيضا النظام المحاسبي المالي إلى تسجيل أصول ضرائب مؤجلة في حالة العجز الضريبي أو القرض الضريبي القابل للترحيل إذا كانت هناك أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منتظر.

جبائيا وفي حالة تسجيل العجز الضريبي كعبء في السنة المالية يكون الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية لغاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، كما يتم الاستفادة من القرض الضريبي في حالة الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات.

8 . تكلفة الإندماج :

حسب المعيار تتأثر تكلفة اندماج المؤسسات بالتسجيل المحاسبي للأصول والخصوم المكتسبة بقيمتها العادلة في تاريخ الحيازة، تنشأ الفروقات المؤقتة عندما لا يتأثر الأساس الجبائي للأصول والخصوم المكتسبة من خلال اندماج المؤسسات أو يتأثر بصفة مشتركة[2].

يعتبر فارق الإقتناء من ضمن المفاهيم الجديدة في النظام المحاسبي المالي وينتج من خلال فارق الإدماج (التجميع) الأول، حيث أنه عبارة عن فائض فارق الإدماج الأول ولا يمكن إلحاقه بعناصر الأصول القابلة للتحديد كالتثبيتات المادية والتثبيتات المعنوية، ويتم إدراجه في فصل خاص من الأصول المالية، ويسجل

[1] http/www.mtechnicb.alfadal.net/t.38.topic,Op.Cit.
[2] http/www.Focusifrs.com,Op.Cit.

فارق الإقتناء في الأصول غير الجارية للميزانية في شكل زيادة الأصول إذا كان الفارق إيجابيا وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا؛ كما يتم إثبات خسائر القيمة عند اختبار تناقص القيمة ولا يمكن أن تكون موضع استرجاع لاحق خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى.

ينص التشريع الجبائي في المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن فائض القيمة الناتج عن عملية الإندماج هو معفى من الضريبة على أرباح الشركات، والخاصة بالشركات ذات مسؤولية محدودة والشركات ذات الأسهم.

أما فيما يخص فارق الإقتناء Goodwill فلم يصدر أي نص جبائي يتكيف وتطبيقات النظام المحاسبي المالي.

9 . المساهمات في الفروع والمؤسسات المشاركة :

يظهر فرق مؤقت عندما تكون القيمة المحاسبية في الفروع، المؤسسات المشاركة والمؤسسات الحليفة أي الحصة الممتلكة من طرف المؤسسة الأم أو المستثمر في الأصول الصافية للفروع والشركات التابعة مختلفة عن الأساس الضريبي والتي تكون غالبا تكلفة الإستثمار أو المساهمات ويكون هذا الفرق في حالة الربح غير الموزع من طرف الفروع والمؤسسات المشاركة والشركات التابعة، وعندما يتغير سعر الصرف عند استقرار الأم وفروعها في البلدان المختلفة[1].

حسب النظام المحاسبي المالي تحول القوائم المالية الخاصة بالفروع الأجنبية إلى العملة الوطنية، حيث يتم تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال وتحول النواتج والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، وتسجل فوارق سعر الصرف الناتجة عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة لغاية خروج الإستثمار الصافي حيث إذا كانت هذه المعالجة تؤثر بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة فإن قيمة الخصوم تصبح أكبر من الأساس الجبائي وفق مقاربة الميزانية، مما ينتج عنها فرق مؤقت قابل للخصم. أما فيما يخص الربح غير الموزع فهو معفى من الضريبة على أرباح الشركات.

10 . الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات معالجة واستبعاد العمليات المتبادلة عند تجميع الحسابات:

تطرق النظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة إلى ظهور الضرائب المؤجلة عند التجريد الجبائي أثناء عمليات المعالجة المرتبطة بعمليات ما قبل التجميع وإعادة المعالجة المرتبطة باستبعاد

---

[1] http/www.netaliance.fr.luploqded_files/docs, Op.Cit

العمليات المتبادلة بين شركات المجمع كاستبعاد الهامش المتواجد ضمن المخزون، والهامش المدرج ضمن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المادية.

ثانيا نشأة الضرائب المؤجلة عند وجود تفاوت مؤقت بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والنصوص الجبائية :

تنشأ الضرائب المؤجلة في حالات أخرى، وهي كما يلي:

1 . **تكاليف الاقتراض :**

حسب النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة وتقيم بطريقة موثوق بها، ويمكن إضافتها لقيمة الأصل أو تسجل في الأعباء المالية للدورة المرتبطة بها. القانون الجبائي لا يأخذها في تحديد تكلفة الأصل، وتعتبر مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة[1].

إذا تم إدماج تكاليف الاقتراض في قيمة الأصل فينتج تفاوت مؤقت بين القيمة المحاسبية للأصل والأساس الجبائي له أي القيمة المحاسبية للأصل أكبر من الأساس الجبائي لها، وبالتالي ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة حسب مقاربة الميزانية، كما ينتج فرق مؤقت بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي مما ينتج عنه نتيجة محاسبية أقل من النتيجة الجبائية وبالتالي ظهور فرق مؤقت قابل للخصم، وهذا حسب مقاربة حساب النتائج.

2 . **تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول :**

يمكن أن يحدث فرق مؤقت بين تاريخ انتقال الملكية الذي يعتبر شرط جبائي لتسجيل الأصول وبين تاريخ إمكانية مراقبتها والذي يعتبر بدوره قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، حيث إذا سبق تاريخ انتقال ملكية الأصول تاريخ إمكانية مراقبتها من طرف المؤسسة تحدث اختلافات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث أن النتيجة المحاسبية تصبح أكبر من النتيجة الجبائية وبالتالي ظهور فرق مؤقت خاضع للضريبة.

---

[1]تسعديت بوسبعين، مرجع سبق ذكره ، ص: 99.

3 . الإيجار التمويلي :

تطرق النظام المحاسبي المالي لمعالجة عقود الإيجار التمويلي، حيث يهتلك التثبيت الذي بحوزة المستأجر حسب القواعد العامة الخاصة باهتلاك التثبيتات، أما إذا لم يكن المستأجر على يقين بأنه سيمتلك التثبيت بعد نهاية العقد فإن التثبيت يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية[1].

تمت معالجة عقود إيجار التمويل في النظام الجبائي من خلال المادة الثامنة (08) من قانون المالية لسنة 2010 ، أنه في إطار عقود إيجار التمويلي يتم إهتلاك التثبيت على أساس مرحلة تساوي مدة العقد [2]
فتنتج فروقات مؤقتة عندما لا تتساوى مدة الإهتلاك المسموح بها من طرف النظام المحاسبي المالي وهي الإهتلاك حسب المنفعة المنتظرة من هذا التثبيت إذا كان من المنتظر أن يمتلك المستأجر هذا التثبيت عند نهاية العقد، والتي قد تكون إما أكبر أو أقل من مدة العقد.
وبالتالي تنتج فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة إذا كانت مدة العقد أقل من الإهتلاك المأخوذ محاسبيا، وفي حالة المدة النفعية أقل من مدة العقد فتنتج فروقات مؤقتة مخصومة، حسب مقاربة حساب النتائج.

4 . الإعانات :

تطرق النظام المحاسبي المالي للإعانات وعرّفها على أنها عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل تحقيق بعض الشروط المرتبطة بأنشطته في الماضي أو المستقبل.
أما جبائيا فتعالج إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها، أي يتم توجيه الإعانة للسنة المالية المعنية بتدعيمها وتؤخذ في المخطط الجبائي عند تحصيلها، وينتج عن هذا ح سب مقاربة حساب النتائج فإن النتيجة المحاسبية أكبر من النتيجة الجبائية وبالتالي ضرائب مؤجلة خصوم.

[1] القرار الصادر في 26 جويلية 2008 مرجع سبق ذكره
[2] المرجع السابق، المادة 141-3 .

5 . **عقود طويلة المدى:**

تسجل عقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي حسب طريقة تقدم الأشغال، وفي حالة استحالة تحديد النتيجة المحاسبية بصورة صادقة فيتم التسجيل حسب إتمام الأشغال.

جبائيا تم معالجة العقود طويلة الأجل حسب نص المادة الرابعة (04) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث تسجل عقود طويلة الأجل حسب طريقة تقدم الأشغال لأنها تسمح بتسجيل الأعباء والإيرادات الخاصة بالعمليات الخاصة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة[1].

إذا تم تسجيل عقود طويلة المدى محاسبيا حسب طريقة إتمام الأشغال نكون هنا أمام نتيجة محاسبية أقل من النتيجة الجبائية ، وبالتالي نشأة فرق مؤقت مخصوم، ومنه نشأة ضرائب مؤجلة أصول.

ثالثا: مدى توافق الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي في العرض والتقييم مع المعيار الدولي:

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى تحديد كيفية عرض وتقييم النظام المحاسبي المالي.

1 . **تحديث الضرائب المؤجلة**

حسب المعيار يمنع تحديث الضرائب المؤجلة، ويتوافق النظام المحاسبي مع المعيار الدولي في تسوية الخصم الجبائي بحيث يجب أن يكون بدون حساب التحيين.

ذلك أنه في الواقع فالتحديد الموثوق لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة على أساس التحيين، يفرض إعداد جدول مفصل يظهر فيه التاريخ الذي يعكس فيه كل فرق مؤقت، لذا يستحيل إعداد هذا الجدول أو أن إعداده هو معقد للغاية.

2 . **عرض الضرائب المؤجلة :**

حسب المعيار يجب أن تميز أصول وخصوم الضرائب المؤجلة عن أصول وخصوم الضرائب المستحقة، وأشار النظام المحاسبي لعرض أصول الضرائب المؤجلة عن تسبيقات الضريبة الجارية، ويتم التمييز بين خصوم الضرائب المؤجلة عن ديون الضرائب الجارية، أي أن المكونات الأساسية لنفقة الضرائب وهي الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة يجب أن تعرض منفصلة.

[1] براق محمد ، تسعديت بوسبعين ، مرجع سبق ذكره، ص : 7

3 . تغيير معدل الإخضاع:

حسب المعيار فإن أثر تغيير معدل الضريبة على أصول وخصوم الضرائب المؤجلة المسجلة سابقا في الجانب المدين أو الدائن للأموال الخاصة، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإن تغيير معدل الإخضاع الضريبي يسجل في الأموال الخاصة .

4 . تسجيل وتقييم الضرائب المؤجلة :

يوصي المعيار الدولي باستعمال أسلوب الترحيل المتغير والحساب الكلي، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي تتحدد الفروقات المؤقتة من خلال الفرق بين القيمة المحاسبية لعناصر الأصول والخصوم وأساسها الجبائي، أي يتم الاعتماد على أسلوب الترحيل المتغير، كما أنه في النظام المحاسبي المالي لم يحدد تاريخ إعادة التسديد عند إعداد الإسترجاع في حالة أصول الضرائب المؤجلة، مع ضرورة امتحان أصول الضرائب المؤجلة عند إقفال كل دورة.

خلاصة الفصل:

من كل ما سبق، تهدف المحاسبة الحديثة للوصول إلى عرض الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة باعتبارها نظاما عمليا لتمثيل واقع المؤسسة، حيث أن الصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية والمحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير منتظرة ومؤكدة ومن خلال احترام الإجراءات المحاسبية للسماح للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ببناء صورة أكثر موضوعية للقوائم المالية حتى تمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات لضمان التسيير الأمثل لمواردها.

وترتكز الصورة الصادقة على مبدأ سيطرة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، وتسعى المحاسبة المالية دوما على هذا الأساس إلى وجوب استقلاليتها عن التشريعات المختلفة ولا سيما التشريع الجبائي الذي يؤدي إلى تطبيق معالجات لا تستجيب للحاجات الإقتصادية.

وتفرض هذه المحاسبة التسجيل الحقيقي والواقعي للضريبة حتى إذا لم تكن مستحقة الدفع في سنة التسجيل المحاسبي، وتعتبر الضرائب المؤجلة الوسيلة التقنية لفصل الارتباط بين المحاسبة والجباية، ويتحقق من خلال اعتماد مبدأ الإخضاع المؤجل، الذي يرتكز أساسا على التسجيل المحاسبي للأعباء الضريبية المتعلقة بالدورة المحاسبية سواء كانت واجبة الدفع أو قابلة للاسترداد خلال السنوات اللاحقة، والذي يرتكز على ترحيل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة أو الفروقات القابلة للخصم والناتجة عن التفاوت المؤقت بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وكذا فرق بين القيمة المحاسبية لعناصر الأصول والخصوم وبين أساسها الجبائي.

كما أن مبدأ الإخضاع المؤجل يحترم الإطار المفاهيمي الذي يتضمن الأسس والمقومات التي تقوم عليها قواعد تسجيل وتقييم وعرض المعلومات ويمثل نظاما منسجما مع الأهداف والمبادئ الأساسية التي تسمح بتحديد النظام العام الذي تُعد وفقه القوائم المالية، كما يتوافق مبدأ الإخضاع المؤجل ومختلف المبادئ المحاسبية ومن أبرزها تغليب الجوهر الإقتصادي عن الشكل القانوني مما يساعد على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ضف لذلك أن المعيار الذي يعالج الضرائب المؤجلة، يتصل تطبيقه بمختلف المعايير كمعالجة التثبيتات المادية والتثبيتات المعنوية والإيجار التمويلي وعقود طويلة المدى وتجميع الحسابات والتي استوحى النظام المحاسبي المالي تطبيقاته من هاته المعايير.

وبالتالي فإنه يمكننا أن نستنتج أن التطبيق الصحيح والسليم للنظام المحاسبي المالي يستلزم تجريد الجباية عن كل معاملة اقتصادية والتي تنتج عنها ضرائب مؤجلة، وعدم ظهورها يعتبر من أهم المؤشرات التي تدل عن عدم التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

وبتطبيق المؤسسات الإقتصادية النظام المحاسبي المالي يجب عليها فصل المحاسبة عن الجباية باستخدام تقنية الإخضاع المؤجل، لذا عليها التحكم في الجانب التقني المتمثل في عملية تحديد الضرائب المؤجلة وانعكاسها وكذا متابعتها، والجانب المفاهيمي الخاص بتحديد كل حالات الإخضاع المؤجل حتى يتم تجريد الجباية عن كل معاملة تتم على مستوى المؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر

تمهيد :

سنتطرق في هذا الفصل بعد التعريف بمؤسسة ميناء الجزائر، إلى دراسة الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وأثره على وضعية الضرائب المؤجلة لدورة 2009 نظرا لأن المعالجات السابقة ذات الأثر الرجعي ستؤدي إلى تغيير في مضمون وشكل عرض القوائم المالية لدورة 2009، وهذا حتى تصبح قابلة للمقارنة مع دورة 2010 وبالتالي سينعكس أثر هذا التغيير على وضعية الضرائب المؤجلة.

كما سيتم متابعة نشأة ومعالجة وانعكاس الضرائب المؤجلة في دورتي 2010 و2011 من أجل تبيان كيف تتم المتابعة والمعالجة التقنية للضرائب المؤجلة ومحاولة إسقاط ما تمت دراسته في الجانب النظري على ما تم تطبيقه فعليا، ومدى مساهمة فصل الضرائب التي ستكون إما مصدر إخضاع ضريبي مؤجلا أو مصدر اقتصاد ضريبي مؤجلا في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية.

وسنحاول تسليط الضوء أيضا على أسباب عدم نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي والمشاكل الإقتصادية التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية الوطنية في الوقت الحالي، والتي تحول دون تطبيق هذا النظام على أكمل وجه.

لذا قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي كما يلي:

- تقديم مؤسسة ميناء الجزائر.
- أثر الضرائب المؤجلة على التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية
- متابعة الضرائب المؤجلة في مؤسسة ميناء الجزائر.
- مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة ميناء الجزائر.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء الجزائر EPAL :

تهدف مؤسسة ميناء الجزائر للتنمية الإقتصادية والإجتماعية في إطار المخطط الوطني للمشاركة في ترقية المبادلات الخارجية وتسهيل عبور الأشخاص في أحسن الشروط الإقتصادية، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- التعرف على مؤسسة ميناء الجزائر.
- الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء الجزائر

المطلب الأول : التعرف على مؤسسة ميناء الجزائر EPAL

سنحاول التعريف بمؤسسة ميناء الجزائر من خلال التطرق إلى مهامها وهيكلها التنظيمي الهادف إلى تحقيق هذه المهام، مع التعرض إلى مقرها الإجتماعي

أولا تعريف مؤسسة ميناء الجزائر :

تعتبر مؤسسة ميناء الجزائر كمؤسسة اقتصادية عمومية، تأسست سنة 1982 وذلك عن طريق إندماج " **SONAMA** " صيانة ومؤسسة **ONP** "**OFFICES NATIONAL DES PORTS**" وبمرسوم 286–82 المؤرخ في 14 أوت 1982 امتلكت إستقلالها المالي في 23 سبتمبر 1989 وأصبحت مؤسسة ذات أسهم برأس مال يقدر بـ 4.200.000.000 دج.

إذن شركة " EPAL " قابضة عمومية تقوم في الإطار الوطني بالتنمية الاقتصادية، لها سلطة الميناء والتحكم في النشاط التجاري.

مقرها الاجتماعي : يقع مقر المديرية العامة : "EPAL " بشارع أكور Angkor صندوق بريد 259 الجزائر – محطة –.

يمتد ميناء الجزائر بين رأس كاكسين غربا ورأس تامنفورست شرقا، ويبلغ عرضه 18 كلم وعمقه 7 كلم كما يشمل ميناء دلس.

ثانيا: مهام مؤسسة ميناء الجزائر وأهدافها:

المؤسسة تجارية في علاقتها مع الآخرين ويحكمها التشريع المعمول به، وتخضع للقواعد المحددة في المرسوم رقم 82–286 المؤرخ في 14 أوت المتضمن إنشاؤها ومكلفة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، بهدف المشاركة في ترقية المبادلات الخارجية: تسيير واستغلال وتنمية الميناء

- استغلال الوسائل والمنشآت المينائية .
- تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة، وتجديد الهياكل الفوقية والمينائية .
- الاحترام العام للمنشأت العقارية العمومية المينائية والطرقات .
- احترام قواعد النظافة والطرق ومكافحة التلوث داخل الميناء .

– إعداد برامج أشغال الصيانة والعمل على تطويرها وتطبيقها، وهذا بمساعدة السلطات المعنية، كذلك برامج التركيب وإنشاء هياكل النشاطات التجارية (الهياكل القاعدية الخاصة بالميناء) المناولة، الشحن والنقل ووضع السلع التي تم فتحها للمنافسة.

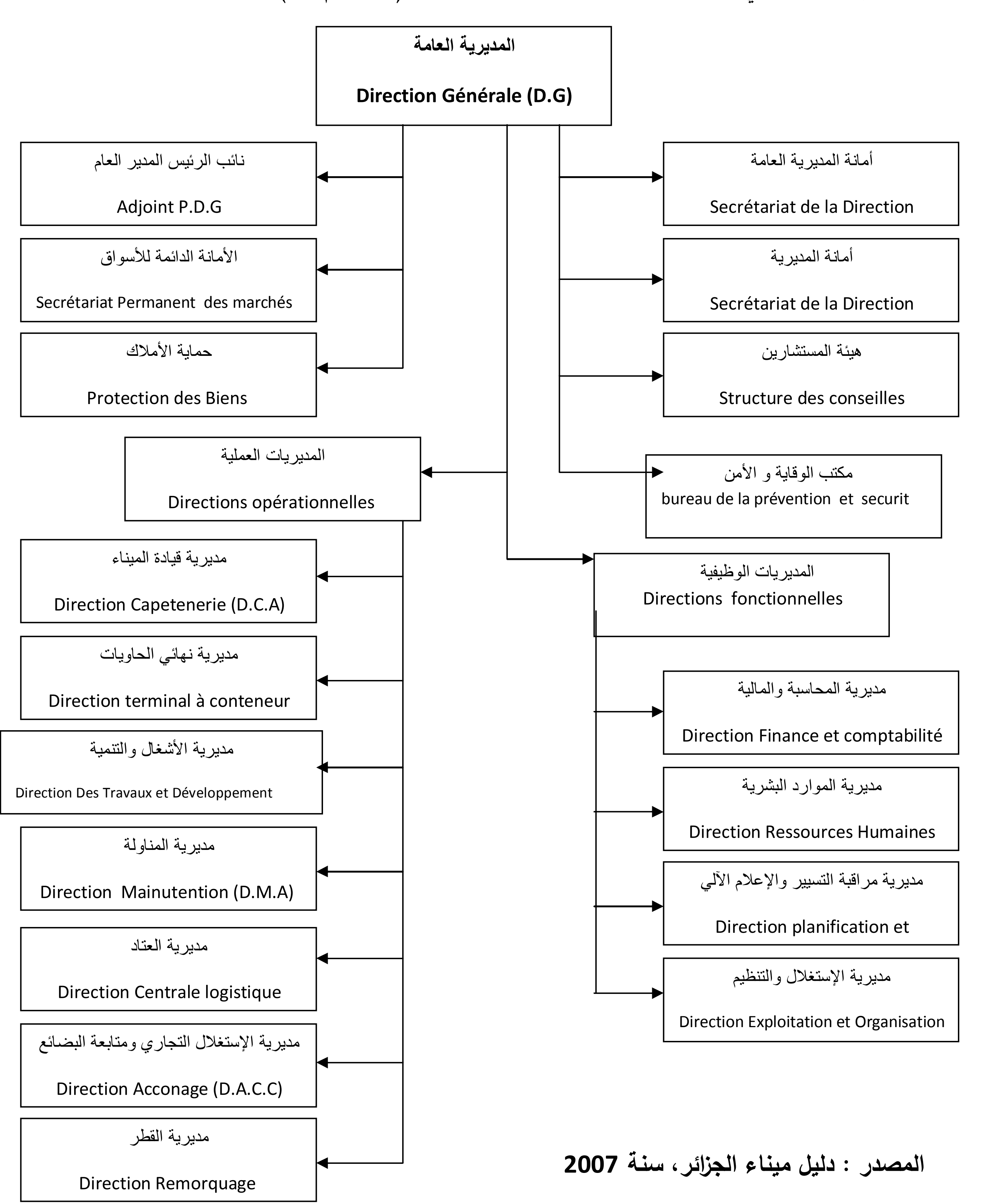
وبتفحص هذه المهام يتضح أن الأهداف التي ترمي المؤسسة إلى تحقيقها هي:

- إنجاز بيانات الإستغلال .
- إنجاز مراكز التعمير والتفريغ .
- إنجاز مراكز الصيانة .
- إدخال تقنيات جديدة في التسيير، إدخال آليات جديدة في مختلف مصالح الميناء .
- تلبية طلبات مختلف المتعاملين مع المؤسسة .
- تطوير وتحسين إستغلال العمل المينائي.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء الجزائر :

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء الجزائر من المديرية العامة والمديريات التابعة لها كما هو مبين عنه في الشكل التالي:

أولا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء الجزائر " EPAL " (شكل رقم 03)



المصدر : دليل ميناء الجزائر، سنة 2007

ثانيا: تقديم أهم هياكل المؤسسة :

من أهم هياكل مؤسسة ميناء الجزائر نذكر:

1. المديرية العامة :

هي في أعلى هرم المؤسسة وهي مسئولة عن إصدار القرارات والمصادقة على كل الوثائق، تترأس كل الإدارات، يعتبر الرئيس المدير العام (PDG) رئيسها ومسيرها، يساعده في ذلك مديران عامان : أحدهما مكلف بتنسيق المديريات العملية، والآخر هو المدير الإداري وهو مكلف بتنسيق المديريات الوظيفية.

وسنتعرض فيما يلي إلى تنظيم مديريات مؤسسة ميناء الجزائر ووظيفة كل عضو فيها :

1 1 . **أمانة المديرية العامة** : وهي مكلفة بـ :

– تحرير ومعالجة تقارير وملاحظات وقرارات ومراسلات المديرية العامة، على الأرشيف والمحافظة على أسرارهم.

– حراسة الوثائق الخاصة بالرئيس المدير العام .

– إستضافة وتوجيه الوفود الأجنبية إلى المؤسسة.

– مكلف بكل المهام التي يوكلها له الرئيس المدير العام .

1 2 . **مكتب النظام العام** : وهو مكلف بـ:

– إستقبال للمراسلات المركزية التي تصل إلى البنى الداخلية بعد فحصها من طرف الرئيس المدير العام.

– إستقبال وتسجيل وتلخيص مراسلات الإنطلاق.

– إيداع مراسلات الإنطلاق إلى مركز البريد لبعثها .

– إدارة وحفظ المراسلات المسلسلة (الإنطلاق).

1 .3 . **هيئة المستشارين** :

بطلب من الرئيس المدير العام للمؤسسة، يكلف المساعدون بإكمال دراسات وملفات خاصة بالمؤهلين في مختلف المجالات التي تخص المؤسسة.

1 .4. **مكتب الوقاية والأمن** : وهو مكلف بـ :

– مساعدة الرئيس المدير العام في تحديد مجموع أعمال الأمن المينائي ووجوب الشروع فيها على مستوى المناطق المينائية.

– ضمان تناسق أعمال وقاية الميناء .

– السهر على تطبيق قوانين أمن الأشخاص والأموال العابرة من الميناء .

– إعداد تقارير يومية حول الأمن في مجال الميناء واتخاذ تدابير لضبطه.

1 .5. **نائب المدير العام** : وهو مكلف بـ :

– مساعدة الرئيس المدير العام في تسيير المؤسسة، وبتفويض منه يمارس سلطة تدريجية مباشرة على مجموع الهياكل من كل المستويات.

– ضمان تنسيق نشاطات مختلف المديريات .

– إكمال كل المهام التي يقدمها له الرئيس المدير العام .

1 6 .الأمانة الدائمة للأسواق : تابعة لنائب المدير العام وهي مكلفة بـ :

– ضمان أعمال أمانة اللجان المكلفة بالمراقبة الداخلية للأسواق المارة عبر المؤسسة (لجنة فتح الأظرفة، لجنة تقييم العروض، لجنة تقنية لمعالجة العروض والمفاوضات).

– مساعدة مختلف هياكل المؤسسة في إعداد دفتر الشروط .

– الإعلان عن طريق الصحافة عن المناقصات المفتوحة .

– إعداد دفتر الشروط إلى المتعهدين.

1 .7. **المصلحة الخاصة بالحقوق المالية – حماية الأملاك** : وهي مكلفة بـ :

– متابعة المكلفين بالحقوق المالية (الأمتعة والعقارات) للمؤسسة .

– تقريب الممتلكات، والمحاسبة بالتعاون مع المديرية المالية والمحاسبة.

– دعم المجهودات الفيزيائية .

2 .**المديريات الوظيفية :**

هي التي تقوم بأعمال التسيير، التوجيه، التخطيط، التنسيق بين الوظائف والمديريات العملية، فهي تنظم الدورة وتحلل وتستخلص المعطيات والمعلومات، وتتكون من :

2 .1 **مديرية المحاسبة والمالية** : وهي تقوم بـ :

– تعريف وتطبيق سياسية التسيير والطرق المحاسبية للمؤسسة .

– المحافظة على التوازن المالي .

– ضمان ومتابعة الخزينة بمراقبة كل العمليات المالية (البنك، الصندوق) .

– ضمان هيئة المحاسبة وفق القوانين السارية المفعول وأهداف المؤسسة .

– استخلاص وتطبيق طرق تحليل التكاليف وأسعار التكاليف.

– تلخيص حسابات النتائج وحسابات الميزانية .

– تركيز وتسجيل عمليات المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

– تركيز العمليات المالية للإستغلال والإستثمارات .

– تعيين وتنصيب أعوان المحاسبة والصندوق ومتابعة الخزينة وتحصيل حقوق الهياكل العملية.

– إقامة علاقات مع إدارات الضرائب (لدفع الضرائب والرسوم) والضمان الاجتماعي لدفع الاشتراكات .

– السهر على المتابعة الدورية للتحليل المالي وإعلام المديرية العامة بنتائجها.

2 .2 **مديرية الموارد البشرية وإدارة الموظفين** : وهي تقوم بـ :

– تسيير الموارد البشرية وإدارة الموظفين .

– إدراك القوانين والإجراءات المتعلقة بتسيير الموارد البشرية .

– التوفيق بين قواعد حساب الأجر والبيانات الاجتماعية والضريبية .

– تأسيس علاقات مع مؤسسات كفئة في تنظيم عمل الصحة والأمن .

– مقابلة مصالح الإعلام الآلي لتطوير وصيانة النظم الآلية في ميدان الموارد البشرية وتسيير الموظفين .

– التسيير الإداري للموظفين المتعلقين بالمديرية العامة والمديريات الوظيفية .

– المسؤولية الوظيفية على الهياكل المكلفة بتسيير الموظفين .

– تسيير موظفي المؤسسة .

– التسيير التقني للخدمات الاجتماعية بواسطة لجنة المشاركة .

– تكوين وتحسين عمال المؤسسة .

– الوقاية وتسوية النزاعات الفردية في العمل .

2 .3 **مديرية مراقبة التسيير والإعلام الآلي :**

مكلفة بتنظيم الإجراءات المستعملة في المؤسسة وتطويرها ووضع نظام ومسار للمعلومات واتصالات المؤسسة، كما تقوم بمتابعة المخططات السنوية والثلاثية للمؤسسة، كما تقوم بتسيير وتطوير مركز التوثيق والأرشيف للمؤسسة.

2 .4 **مديرية الإستغلال والتنظيم :** وهي تقوم بـ :

– إعداد وتحديد القواعد ومتابعة النزاعات .

– التكفل بالقضايا القانونية ومتابعة النزاعات .

– القيام بالدراسات الإحصائية والاقتصادية اللازمة للتقسيم الدوري للنشاطات المينائية .

– تسيير واستغلال الإمكانيات المينائية.

3 **.المديريات العملية :** مكلفة بـ :

– التسيير والاستغلال وتشغيل الموظفين العاديين والمعنويين، تعمل وفق مبدأ التسيير الذاتي وذلك بميزانيتها الخاصة.

– تستفيد من الاستقلالية المالية، عمليات المحاسبة الخاصة بها، تسييرها للموارد البشرية ومشترياتها واستثماراتها المركزية.

- تلعب دورا في ضمان الشروط القاعدية للمهام المتعلقة بحفظ وتطوير الميدان المينائي وبالنشاطات التجارية الخاصة بالمؤسسة، ويوجد 7 مديريات عملية :

3 .1 **مديرية قيادة الميناء :** وهي تقوم بـ :

- السهر على حماية الميادين المينائية بتطبيق القواعد العامة والخاصة بالاستغلال .

- ضمان تنظيم حركة السفن في الحدود البحرية للميناء بوضع وتنفيذ البرامج اليومية للرسو .

- ضمان عمليات القيادة والقطر في الحدود البحرية للميناء .

3 .2 **مديرية نهائي الحاويات :** تقوم بـ :

- التكفل التام بالسلع المكيفة بالحاويات .

- برمجة نقاط توقف السفن .

- عملية استقبال الحاويات .

- حفظ وتخزين الحاويات إلى غاية تسليمها إلى أصحابها .

- حراسة وحماية الحاويات الخاصة بالإستيراد والتصدير .

3 .3 **مديرية الأشغال والتنمية :** وتقوم على :

- تنظيم ومراقبة مجموع أعمال معالجة وصيانة البنايات والهياكل والتجهيزات المينائية .

- إعداد الدراسات التقنية لتحقيق مشاريع الإستثمار والتجهيز .

3 .4 **مديرية المناولة :**

تعتبر مديرية المناولة أهم وأكبر مديرية في مؤسسة ميناء الجزائر، لمديرية المناولة تقوم بعملية شحن وتفريغ البضائع وتخزينها.

ويوجد على رأس المديرية مدير (إطار مسير) وتتكون هذه المديرية من دائرتين هما : دائرة المناولة، ودائرة الإدارة العامة ويبلغ عدد العمال إلى غاية 31 ديسمبر 2005 . 912 عامل دائم و 850 عامل يومي مؤقت (عقد لمدة محددة تجدد كل شهرين).

3 .5 **مديرية العتاد** : تقوم بـ :

- تسيير واستغلال العتاد والتجهيزات اللازمة للنشاطات المينائية .
- تسجيل ومراقبة استعمال العتاد والتجهيزات من طرف الهياكل التي تستعملها .
- تسيير الصيانة التوقعية وتصليح عتاد المناولة .
- تنظيم وتسيير نشاطات مختلف الورشات .
- تسيير المخازن وقطع الغيار .

3 .6 **مديرية الاستغلال التجاري ومتابعة البضائع** : وتقوم بـ :

- التسيير العقلاني للفضاءات المينائية .
- حماية البضائع على كاهل القضاء المينائي .
- تسليم البضائع لأصحابها .
- التسيير المالي والإداري المتعلق بالعمليات السابقة الذكر.
- تسيير ومتابعة الملفات القضائية والنزاعات المرتبطة بالنشاطات التجارية .

3 .7 **مديرية القطر** :وتقوم بـ :

- ضمان عمليات القيادة والقطر في الحدود البحرية للميناء .
- ضمان تنظيم حركة السفن في الحدود البحرية للميناء بوضع وتنفيذ البرامج اليومية للرسو.

المبحث الثاني: أثر الضرائب المؤجلة على التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ابتداء من الفاتح جانفي 2010، ويرتكز تطبيق هذا النظام على القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 من خلال تغيير الطرق المحاسبية وتغيير المبادئ والأسس والقواعد والممارسات المحاسبية، وكذا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

المطلب الأول: معالجة الميزانية الإفتتاحية حسب النظام المحاسبي المالي، وأثر الضرائب المؤجلة

من أجل ضمان الإنتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي صدرت التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وكذا الإعتماد على المعيار IFRS رقم 01 الذي يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية بأثر رجعي من أجل ضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية.

أولا: الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

عند تنفيذ الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، يتعين إتباع خطوات الإنتقال المنصوص عليها في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009.

1 . **خطوات الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي:**

لضمان الإنتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يجب إتباع الخطوات التالية:[1]

- إعداد الميزانية الإفتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010، وكذلك حسابات المقارنة لسنة 2009.

---

[1] زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009 ص:89

- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي في الميزانية الإفتتاحية لسنة 2010 والقوائم المالية المقارنة لسنة 2009.
- تحميل كل التسويات المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في الميزانية الإفتتاحية في حساب رأس المال.
- عرض في الملحق شرح مفصل عن أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية والأداء.
- ينبغي الإعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الإعتراف بها والإفصاح عنها.
- عدم الإعتراف ببعض البنود كأصول أو خصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الإعتراف.
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية المعترف بها حسب المخطط الوطني للمحاسبة وفق التصنيف المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي.
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي عند تقييم كل الأصول والخصوم المعترف بها.

2 . تسجيل كل الأصول والخصوم في الميزانية الإفتتاحية:

عند تطبيق النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي يجب الأخذ في الإعتبار الأصول والخصوم غير المقيدة مسبقا مثل[1]:

- إدراج مصاريف التطوير إذا استوفت شروط تسجيلها كتثبيتات معنوية حسب النظام المحاسبي المالي.
- الإيجار التمويلي والخصوم المقابلة له.
- الأخذ في الحساب مؤونات التقاعد والخدمات المماثلة.
- أصول وخصوم الشركات غير المدمجة والمقابلة لمعايير الإدماج.
- الضرائب المؤجلة.

[1] التعليمة الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009

3 . إلغاء بعض الأصول والخصوم من الميزانية الإفتتاحية.:

يتم إلغاء بعض الأصول والخصوم الظاهرة في الميزانية الإفتتاحية والتي لا تتوافق مع قواعد تقييم النظام المحاسبي المالي وهي كما يلي[1]:

- المصاريف الإعدادية والأعباء المختلفة المنتشرة على عدة سنوات.
- مصاريف الأبحاث التي تم تسجيلها كأصول معنوية في المخطط الوطني للمحاسبة، يجب تسجليها كأعباء تتحملها الدورة.
- المؤونات المتعلقة بالإصلاحات الكبرى المحتسبة مسبقا.
- المؤونات الأخرى للأخطار غير مقبولة كمؤونات للأعباء.
- العناصر المكتسبة في إطار التجميع كحصص السوق لأنها لا تتوافق وشروط التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية.

ثانيا: نشأة الضرائب المؤجلة عند عملية الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

أثناء عملية الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يجب أن تصنف الأصول والخصوم طبقا للتنظيمات المعمول بها حسب النظام الجديد مع تسجيل أثر التسويات في الأموال الخاصة، مما ينشأ عنه فرق بين القيمة المحاسبية للأصول والخصوم وأساسها الجبائي، وكذا فرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، والتي تنجم عنها إما ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم وتكون كما يلي:

1. إدراج التكاليف ضمن التثبيتات المادية:

وفق النظام المحاسبي المالي تدرج ضمن تكاليف التثبيتات، التكاليف المنسوبة إليها مباشرة كنفقات الأمن وحماية البيئة ونفقات تفكيك المنشئات عند انقضاء مدة الإنتفاع بها، حيث يجب تفعيل هذه التكاليف وإدراجها ضمن تكلفة التثبيتات عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي مما يؤدي إلى نشأة تفاوت مؤقت بين القيمة المحاسبية للأصل وأساسها الجبائي الذي لم يتغير من جراء تفعيل هذه التكاليف.

[1] التعليمة الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009

وعليه تصبح القيمة المحاسبية للأصول أكبر من الأساس الجبائي لها وبالتالي ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة حسب مقاربة الميزانية، وينتج أيضا إهتلاك محاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي، و بالتالي تصبح النتيجة المحاسبية أقل من النتيجة وبالتالي نشأة فرق مؤقت قابل للخصم وهذا حسب مقاربة حساب النتائج.

2 . قطع الغيار الإحتياطية وذات الخصوصية :

جاء في مضمون النظام المحاسبي المالي أن قطع الغيار الإحتياطية وذات الخصوصية يجب أن تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، والتي تكون مدة استعمالها أكثر من سنة، علما أن تسجيلها حسب المخطط الوطني للمحاسبة كان ضمن المخزونات.

وبالتالي أثناء الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يجب أن تدرج ضمن التثبيتات باعتبارها مكونات منفصلة عن التثبيتات ويجب إعداد مخطط اهتلاك خاص بها وينجم عن هذا وجود اختلاف بين القيمة المحاسبية والأساس الجبائي لمكونات الأصول هذه مما ينتج عنه قيمة محاسبية أكبر من القيمة الجبائية، ومنه فرق مؤقت خاضع للضريبة، حسب مقاربة الميزانية.

3 . إلغاء المصاريف الإعدادية:

عند الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يجب إلغاء المصاريف الإعدادية، التي تمثل قيمة مالية قابلة للإستخدام لأنها أعباء تدخل ضمن تكلفة الأصول المقتناة من طرف المؤسسة أو نفقات متعلقة بالدورة التي وقعت فيها.

وقد جاء في المادة الثامنة (08) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 أنه يتم خصم المصاريف الأولية من النتيجة حسب مخطط الإمتصاص الأولي، هذا فيما يخص المصاريف الإعدادية المسجلة محاسبيا قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما ينتج عنه تفاوت مؤقت بين القيمة المحاسبية المعدومة والأساس الجبائي، وينتج فرق مؤقت قابل للخصم حسب مقاربة الميزانية، كما ينتج أيضا فرق مؤقت خاضع للضريبة نظرا أن النتيجة المحاسبية أكبر من النتيجة الجبائية حسب مقاربة حساب النتائج.

4 . إلغاء التثبيتات المادية ذات القيمة المنخفضة:

تناولت المادة الخامسة (05) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، إمكانية تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة والتي لا يتجاوز مبلغها 30.000,00 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة

بها، لذا فإنه بإمكان المؤسسة أن تقوم بإلغاء التثبيتات المقتناة قبل دورة 2009 والتي تكون قيمتها أقل من 30.000,00دج والتي لم تهتلك بصفة كلية، وكنتيجة لهذا الإلغاء تنشأ ضريبة مؤجلة أصول لوجود تفاوت بين القيمة المحاسبية المعدومة والأساس الجبائي لها وفقا لمقاربة الميزانية.

5 . تحيين الديون المحررة بالعملة الصعبة :

إذا تم تحيين الديون المحررة بالعملة الصعبة بسعر الصرف المقفل في 31 ديسمبر 2009 ونتج عنه نفقة أو إيراد إضافي بمبلغ معين، فإن هذا التغير يسجل في الأموال الخاصة، مما يؤدي إلى نشأة ضرائب مؤجلة أصول إذا كان هناك إيراد إضافي وبالتالي يسجل في الجانب المدين من حساب الأموال الخاصة، وتنتج ضرائب مؤجلة خصوم في الحالة العكسية ، حسب مقاربة الميزانية.

6 . إعداد مخططات إهتلاك جديدة :

أثناء عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يجب إعادة إعداد مخططات إهتلاك جديدة للتثبيتات حتى تتناسب ومدة الانتفاع بهذا التثبيت الذي يعكس استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، وهذا يختلف عن الإهتلاك الجبائي الذي يكون عادة إهتلاكا خطيا مما يؤدي إلى نشأة فروقات مؤقتة قابلة للخصم والتي ينتج عنها ضرائب مؤجلة أصول.

كما يجب أن يتم إعداد مخططات إهتلاك بالنسبة للتثبيتات المهتلكة بصفة كلية أي القيمة المحاسبية المتبقية هي معدومة، أما فعليا فهي لا تزال تستعمل ولديها قيمة اقتصادية، وعليه يجب أن يتم إعداد مخطط إهتلاك جديد يتماشى والمنفعة الاقتصادية لهذا التثبيت والتي ينتج عنها ضرائب مؤجلة أصول.

7 . تغيير الطرق المحاسبية

عند اعتماد النظام المحاسبي المالي لأول مرة يتم تحميل التغييرات وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة ضمن رؤوس الأموال الخاصة في الميزانية الافتتاحية مما ينتج عن تغيير الطرق المحاسبية ضرائب مؤجلة .

المطلب الثاني : نشأة الضرائب المؤجلة عند الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي لدى مؤسسة ميناء الجزائر

قامت مؤسسة ميناء الجزائر بالإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، مرورا بالخطوات المنصوص عليها في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، وقد قامت بإعداد ما يلي:

- مدونة حسابات مفصلة حسب النظام المحاسبي المالي تحمل ستة (06) أرقام .
- جدول إرسال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يتضمن نقل أرصدة الحسابات من المخطط القديم إلى النظام الجديد، وهو عبارة عن نسخة طبق الأصل لميزان المراجعة الخاص بدورة 2009 والذي تم إعداده حسب قواعد المخطط الوطني للمحاسبة.
- دليل سير الحسابات حسب قواعد تقييم النظام المحاسبي المالي.
- يومية خاصة بعملية الإنتقال تتضمن إلغاء حسابات المخطط الوطني للمحاسبة وفتح حسابات حسب النظام المحاسبي المالي.
- الميزانية الخاصة بسنة 2009 قبل التسويات.
- يومية التسويات الخاصة بعملية الإنتقال تتضمن إلغاء المعاملات غير المقبولة وفق النظام المحاسبي المالي، وإعادة تسوية بعض العمليات حسب متطلبات التسجيل حسب النظام الجديد، مع تبيان كل أثر جبائي على العمليات وهذا من أجل إلغاء التشوهات القانونية والجبائية لتقديم قوائم مالية قابلة للمقارنة مع دورة 2010 وتعكس الصورة الصادقة لها. **(الملحق رقم 01).**

أولا:.تسوية العمليات التي لا تؤثر على وضعية الضرائب المؤجلة:

تمت تسوية بعض العمليات حتى تتماشى ومتطلبات التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي، وتمت ملاحظة وجود تسويات لا تؤثر على وضعية الضرائب.

1 .إلغاء النتيجة خارج الإستغلال :

- حسب النظام المحاسبي المالي تمنع المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم وبين حسابات النفقات والإيرادات إلا إذا تمت على أساس تعاقدي أو قانوني، كما يجب إلغاء النتيجة خارج الإستغلال التي كان

مسوح بها حسب المخطط الوطني للمحاسبة، حيث تم إلغاء عملية التنازل في حساب 47 "حساب انتقالي"، وتحويل فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل في حساب 752 "فوائض القيمة الناتجة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية" أي إدماج هذا الفائض ضمن النتيجة العملياتية، وبالتالي إلغاء النتيجة خارج الإستغلال، وهذا الإلغاء لا يؤثر على وضعية الضرائب المستقبلية. كما هو موضح في القيد التالي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
747920	حساب انتقالي للتنازل عن الإستثمارات	35.429.260,00	
647920	حساب انتقالي للتنازل عن الإستثمارات		5.600.287,27
752210	حساب انتقالي للتنازل عن الإستثمارات		29.828.972,73

لا تتأثر هنا وضعية الضرائب المؤجلة لأنها تدخل في حساب النتيجة الجبائية لدورة 2009.

– حسب النظام المحاسبي المالي، فالمصاريف المتعلقة بالسنوات السابقة لا يجب أن تؤخذ في الاعتبار، ويجب أن تلغى، وقامت مؤسسة ميناء الجزائر حسب المخطط الوطني للمحاسبة بالإلغاء الكلي للمؤونات المتعلقة بالأجور والعطلة السنوية، العمولات Les Agios، أتعاب محافظ الحسابات، في بداية سنة 2009 في حساب 796 ، وتكوين مؤونة مماثلة في نهاية السنة في حساب 699.

وحسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تلغى هذه المؤونات من أجل إلغاء النتيجة خارج الإستغلال وتكوين مؤونة حسب شروط تقييم النظام الجديد، وفي هذه الحالة لا تتأثر وضعية الضرائب المستقبلية.

2 . إلغاء المؤونة المتعلقة بالذهاب إلى التقاعد المكونة حسب المخطط الوطني للمحاسبة :

قامت أيضا مؤسسة ميناء الجزائر بإلغاء المؤونة المتعلقة بالذهاب إلى التقاعد المكونة حسب المخطط الوطني للمحاسبة لدورة 2008 والتي حُسبت على أساس متوسط عدد العمال الذين يتم إحالتهم على التقاعد سنويا يضرب في متوسط الأجر الخام، حيث أن هذه المؤونة لا تتوافق مع تشكيل المؤونة حسب النظام المحاسبي المالي، لذا يجب إلغاؤها في الجانب المدين من حساب 115 تغيير الطرق المحاسبية بقيمة 374.564.448,00 دج .

3 . إلغاء المؤونة المتعلقة بالإصلاحات الكبرى :

حسب النظام المحاسبي المالي يجب إلغاء المؤونة الخاصة بالإصلاحات الكبرى الموزعة على عدة سنوات لأنها لا تشكل مؤونة للأعباء، لذا يجب استبعادها ولا يجب أن تظهر في القوائم المالية وتمت عملية إلغاء مؤونة الإصلاحات الكبرى في مؤسسة ميناء الجزائر في نهاية سنة 2008، وعليه تم استرجاع قيمتها في حساب انتقالي 47 بقيمة 365.333.333,34 دج ، ثم تم استبعادها في حساب 115 تغيير الطرق المحاسبية مثلما هو موضح في **الملحق رقم 01** والقيد التالي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
147950	تسوية مؤونة المتعلقة بالإصلاحات الكبرى	365.333.333,34	
115000	تسوية مؤونة الخاصة بالإصلاحات الكبرى		365.333.333,34

ثانيا. تسوية العمليات التي تؤثر على وضعية الضرائب المؤجلة :

عند التسجيل الأولي لبعض العمليات في النظام المحاسبي المالي، يجب أن يُزال عنها كل اتصال جبائي، وعليه يتعين أن تستبعد عنها الضرائب التي يمكن استردادها أو تسويتها في المستقبل وهي كما يلي:

1 . تفعيل النفقات المتعلقة مباشرة بالتثبيت:

تخضع السفينة المقطورة Remorqueur إلى إصلاحات إجبارية ورقابة عامة تسمى التوقف التقني Arrêt Technique، وهي تكاليف منسوبة مباشرة لهذا التثبيت وهي لا تُحدث تغيير في حياة التثبيت وإنما تضيف له في الطاقة، حيث أن التوقف التقني كان يعتبر حسب المخطط الوطني للمحاسبة على أنه إصلاحات كبرى وتكوّن له مؤونة موزعة على مدى 05 سنوات.

وبما أنه يجب أن تلغى الإصلاحات الكبرى حسب النظام المحاسبي المالي، يجب تفعيل النفقات المتعلقة بالتوقف التقني Arrêt Technique وإضافتها لقيمة التثبيت الأصلي واعتبارها كمكوّن إضافي في المقطورة، لأنها تكاليف منسوبة مباشرة لهذه المقطورة، مما يؤدي إلى ظهور اختلاف بين القيمة المحاسبية للمقطورة والقيمة الجبائية لها ويستلزم عن هذه العملية إزالة كل تشوه جبائي مما ينجم عنه ضرائب مؤجلة خصوم ويصبح التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
218121	التوقف التقني (قاطرة سيدي عبد الرحمان)	27.319.988,57	
615181	التوقف التقني (قاطرة سيدي عبد الرحمان)		21.892.368,08
615800	التوقف التقني (قاطرة سيدي عبد الرحمان)		5.627.620,49
693	إثبات ضرائب مؤجلة خصوم.	6.829.997,14	
134	إثبات ضرائب مؤجلة خصوم.		6.829.997,14

كما تنشأ ضرائب مؤجلة عن الفرق بين الإهتلاك المحاسبي الناتج عن اهتلاك التوقف التقني والإهتلاك الجبائي المعدوم، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
681100	اهتلاك التوقف التقني سيدي عبد الرحمان	4.097.998,29	
281822	اهتلاك التوقف التقني سيدي عبد الرحمان		4.097.998,29
133	إثبات ضرائب مؤجلة أصول	1.024.499,57	
692	إثبات ضرائب مؤجلة أصول		1.024.499,57

2 إلغاء التثبيتات المعنوية

إن إلغاء حساب التثبيتات المعنوية المتعلق بالموقع الإلكتروني حسب النظام المحاسبي المالي، يرجع لأن هذا الموقع غير تجاري ولا يعود للمؤسسة بأية منافع إقتصادية، حيث تم إنشاؤه لغرض الإشهار، وعليه لا يجب اعتباره تثبيت معنوي لأنه لا يستجيب لشروط تسجيل التثبيتات المعنوية ويكون إلغاؤه على النحو التالي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
115	التسوية الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية	3.300.000,00	
204200	موقع إلكتروني		3.300.000,00

كما تم إلغاء الإهتلاك المتراكم وقسط الإهتلاك الخاص بدورة 2009 المتعلق بهذا الموقع على النحو التالي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
280420	إهتلاك الموقع الإلكتروني في 2008/09	1.581.250,00	
115	تسوية إهتلاك الموقع لدورة 2008		756.250,00
681	تسوية إهتلاك الموقع لدورة 2009		825.000,00

وأصبحت القيمة المتبقية 3.300.000,00 – 756.250,00 = 2.543.750,00 دج

وبالتالي ينشأ فرق بين القيمة المحاسبية التي أصبحت معدومة والأساس الجبائي الذي يساوي 2.543.750,00 دج ، مما ينشأ عنه ضرائب مؤجلة أصول نتيجة لهذا التفاوت ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
133	ضرائب مؤجلة أصول	635.937,50	
115	تسوية الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية		635.937,50

<u>ملاحظة</u>: سجل في الجانب المقابل للضرائب المؤجلة أصول حساب 115 "تسوية الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية" وهذا راجع إلى أن الأساس الجبائي للتثبيت المعنوي هو متعلق بالسنوات السابقة لسنة 2009.

وفيما يتعلق بقسط الإهتلاك الخاص بسنة 2009 فقد تم إلغاؤه عند إلغاء مخصصات الإهتلاك وبالتالي ينشأ فرق بين النتيجة المحاسبية التي ستكون أكبر من النتيجة الجبائية، مما يؤدي إلى نشأة ضرائب مؤجلة خصوم خاصة بقيمة الإهتلاك 825.000,00 دج، كما هو موضح في القيد التالي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
693	ضرائب مؤجلة خصوم	206.250,00	
134	ضرائب مؤجلة خصوم		206.250,00

3 . إعادة تقييم الأسهم

يتم تقييم الأسهم التي تمثل حصة في رأس مال مؤسسة أخرى أو توظيفات طويلة المدى حسب النظام المحاسبي المالي في نهاية كل سنة بالقيمة العادلة، وفي مؤسسة ميناء الجزائر تم تقييم هذه الأسهم من طرف البنك المركزي من خلال إصدار إشعار "كشف الأسهم" Relevé de titre تظهر فيه قيمة الأسهم في نهاية السنة ويسجل الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الحقيقية (فائض القيمة أو ناقص القيمة) في حساب 104 "فرق التقييم".

حيث تمت إعادة تقييم أسهم صيدال وإلغاء المؤونة المكوّنة قبل سنة 2009 بقيمة 7.021.010,00 دج من حساب 29 " خسائر القيمة عن التثبيتات " إلى حساب 27 " التثبيتات المالية الأخرى "، وتحميل ناقص القيمة في حساب 104 "فرق التقييم" مع تحييد الضرائب التي سيتم تسويتها في المستقبل والمتعلقة بالسنوات السابقة لسنة 2009 . وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
29	خسائر القيمة عن التثبيتات	7.021.010,00	
27	التثبيتات المالية الأخرى		7.021.010,00
104	فرق التقييم	7.021.010,00	
115	تسوية الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية		5.265.757,50
134	ضرائب مؤجلة خصوم		1.755.252,50

إن المؤونة المكونة لأسهم صيدال للسنوات السابقة لدورة 2009 هي بقيمة 6.621.010,00 دج، وفي دورة 2009 تم تكوين مؤونة بقيمة 400.000,00 دج ليصبح المجموع الكلي للمؤونة المتعلقة بأسهم صيدال بقيمة 7.021.010,00 دج، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه لا يتم تكوين المؤونة في حالة نقصان قيمة الأسهموإنما تسجل في حساب "فرق التقييم ".

وبتطبيق المعايير المحاسبية بأثر رجعي فإن المؤونة الخاصة بالأسهم المكونة في السنوات السابقة تلغى وتحوّل إلى حساب 104 "فرق التقييم"، وعليه فإن الأعباء الخاصة بالمؤونة التي كانت قابلة للخصم جبائيا وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة والنظام الجبائي تصبح غير قابلة للخصم لأنها في الأصل فرق تقييم، وينشأ عن هذا ضرائب مؤجلة خصوم وهذا لتسوية الضريبة التي تمت الاستفادة منها حسب المخطط الوطني للمحاسبة، ومن أجل الحصول على فرق تقييم خال من التشوه الجبائي.

4 . إعادة تكوين مؤونة الذهاب إلى التقاعد حسب النظام المحاسبي المالي

في دورة 2009 تم تكوين المؤونة المتعلقة بالذهاب إلى التقاعد بقيمة 345.430.092,00 دج بالإعتماد على الأسس المتبعة حسب المخطط الوطني للمحاسبة والمحسوبة على أساس تقديري والمتمثل في تحديد متوسط عدد العمال الذين يتم إحالتهم إلى التقاعد سنويا يضرب في متوسط الأجر الخام الذي سيتم دفعه.

وحسب النظام المحاسبي المالي تكوّن المؤونة الخاصة بالذهاب إلى التقاعد بالاعتماد على أسس ومؤشرات عديدة وهي كما يلي:

- معدل تطور الأجور: يتحدد من خلال معدل زيادة العلاوات كعلاوة الخبرة المهنية، ومعدل ارتفاع الأجور المتفق عليه بين نقابة العمال وإدارة الشركة.
- معدل تحيين الأجور: ويتحدد من خلال الفائدة المحققة ما بين البنك المركزي والبنوك التجارية.
- معدل الوفاء: يتحدد هذا المعدل وفقا لإحصاءات الإستقالة لعدة سنوات، والمقدمة من طرف موظفي المؤسسة سنويا.
- معدل الوفيات: يتحدد هذا المعدل من خلال حساب متوسط الوفيات الخاص بموظفي المؤسسة لعدة سنوات.
- الحد الأقصى للحقوق: تم تحديده بـ 24 شهر.
- الحد الأقصى للخروج للتقاعد رجال: 60 سنة.
- الحد الأقصى للخروج للتقاعد نساء: 55 سنة.
- عدد السنوات الدنيا للخروج للتقاعد: 32 سنة.

وعليه تم إلغاء المؤونة المكونة حسب المخطط الوطني للمحاسبة والتي تم خصمها من النتيجة الجبائية، مما ينشأ عن هذا الإلغاء اختلال بين النتيجة الجبائية والمحاسبية التي أصبحت أكبر من النتيجة الجبائية نظرا لاسترجاع قيمة المؤونة في النتيجة المحاسبية، وقد أدى هذا التطور إلى ظهور ضرائب مؤجلة خصوم بقيمة 86.357.523,00 دج، وقد تمت عملية الإلغاء كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
153000	مؤونة الذهاب للتقاعد	345.430.092,00	
681200	مخصصات المؤونات والإهتلاكات		345.430.092,00
إلغاء المئونة الخاصة بدورة 2008.			
693	ضرائب مؤجلة خصوم	86.357.523,00	
134	ضرائب مؤجلة خصوم		86.357.523,00

ومن ثمة تمت إعادة تشكيل مؤونة الذهاب إلى التقاعد وفق أسس وقواعد حساب تتوافق وقواعد تقييم النظام المحاسبي المالي والمذكورة أعلاه.

وللحصول على قوائم مالية قابلة للمقارنة يستوجب إعادة حساب هذه المؤونة حسب النظام المحاسبي المالي من أجل تجنب الفارق الكبير بين المؤونة المكونة في سنة 2009 والمؤونة المكونة في سنة 2010 الذي نتج عنه ظهور قوائم مالية غير قابلة للمقارنة لأن المؤونة غير متجانسة بين دورتي 2009 و2010.

لذا فقد تم حساب المؤونة الخاصة بالذهاب إلى التقاعد لدورة 2008 بقيمة 1.163.137.377,09 دج، وكذا حساب المؤونة الخاصة بدورة 2009 بقيمة 1.156.244.871,75 دج، مع إعادة النظر في المؤونة بين هاتين الدورتين.

وقد نتج عنه استرجاع مؤونة بقيمة 6.892.505,34 دج والتي تم إدراجها في حساب 785100 " استرجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات " كما هو مبين في القيد التالي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
115000	تسوية الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية	1.163.137.377,09	
785100	استرجاع خسائر القيمة والمؤونة		6.892.505,34
153000	مؤونة المعاشات		1.156.244.871,75

نشأت الضرائب المؤجلة أصول عن المؤونة المكونة لسنة 2008 بقيمة 290.784.344,27 دج، وهذا راجع إلى أن المؤونة تصبح قابلة للخصم جبائيا عندما تدفع المستحقات للعمال في السنوات اللاحقة، وفي سنة 2009 تم إعادة النظر وتحديد مؤونة الذهاب للتقاعد بقيمة 1.156.244.871,75 دج والذي ينشأ عنه ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 289.061.217,94 دج، مما يؤدي إلى وجوب إعادة النظر في قيمة الضرائب المؤجلة التي يجب أن تظهر في جانب الضرائب المؤجلة خصوم بقيمة 1.723.126,34 دج، وعليه تسجل كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
133100	ضرائب مؤجلة أصول لدورة 2008	290.784.344,27	
115000	تسوية الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية		290.784.344,27
693000	ضرائب مؤجلة خصوم	1.723.126,34	
134100	ضرائب مؤجلة خصوم		1.723.126,34

وكحوصلة لما سبق فإن الضرائب المؤجلة (حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول وخصوم) الناتجة عن عملية الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي كما يلي:

البيان	مدين	دائن
– ضرائب مؤجلة خصوم التوقف التقني01		6.829.997,14
– إهتلاك ضرائب مؤجلة أصول التوقف التقني 01	1.024.499,57	
– ضرائب مؤجلة خصوم التوقف التقني 02		11.035.993,12
– إهتلاك ضرائب مؤجلة أصول التوقف التقني 02	551.799,65	
– ضرائب مؤجلة أصول خاصة بالموقع الإلكتروني	635.937,50	
– ضرائب مؤجلة خصوم خاصة باهتلاك موقع إلكتروني		206.250,00
– ضرائب مؤجلة خصوم خاصة بنقصان قيمة الأسهم		1.755.252,50
– ضرائب مؤجلة خصوم خاصة بمؤونة الذهاب للتقاعد لسنة 2009		86.357.523,00
– ضرائب مؤجلة أصول لمؤونة الذهاب للتقاعد لسنة 2008	290.784.344,27	
– التغير ض م خ لمؤونة الذهاب للتقاعد لسنة 2009		1.723.126,34
مجموع الضرائب المؤجلة	292.996.580,99	107.908.142,10

تم استخراج الضرائب المؤجلة من خلال الفرق بين القيمة المحاسبية للأصول (التوقف التقني والموقع الإلكتروني) وقيمتها الجبائية، كما تم استخراج الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

بمعنى أنه تم إتباع أسلوب الترحيل المتغير مع الأخذ في الحسابان الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والفرق بين القيمة المحاسبية والأساس الجبائي للأصول والخصوم وعلى الحساب الكلي الذي يأخذ في الإعتبار كل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والقابلة للخصم، حسب ما أوصى به المعيار المحاسبي الخاص بمعالجة الضريبة على النتيجة والنظام المحاسبي المالي.

أما فيما يخص التغير في قيمة الضرائب المؤجلة الخاصة بدورة 2009 أي الخاصة بعمليات التسوية المتعلقة بالإنتقال من النظام القديم نحو النظام الجديد فقد قدرت بقيمة 104.576.590,00 دج ، حيث تم تسجيل قيمة 106.152.889,60 دج في الجانب المدين من حساب 693 " ضرائب مؤجلة خصوم "، مع استثناء مبلغ 1.755.252,50 دج الخاص بمبلغ الضرائب المؤجلة المتعلق بإعادة تقييم أسهم صيدال التي تخص السنوات السابقة لسنة 2009، وبالنسبة للضرائب المؤجلة أصول فقد تم التسجيل في الجانب الدائن من حساب 692 " ضرائب مؤجلة أصول " قيمة 1.576.299,22 دج وهو مبلغ الضرائب المؤجلة المتعلقة باهتلاك التوقف التقني في دورة 2009، أما باقي قيم الضرائب المؤجلة أصول المستخرجة والمتعلقة بالموقع الإلكتروني ومؤونة الذهاب للتقاعد عند التسوية فهي تخص السنوات السابقة لسنة 2009.

المبحث الثالث : متابعة ومعالجة الضرائب المؤجلة

كما ذكرنا فإن الإخضاع المؤجل يرتكز على مبدأ انعكاس الفروقات المؤقتة، وتهدف متابعة الضرائب المؤجلة إلى توضيح تقنية التأجيل الضريبي وكيف يتم فك اتصال المحاسبة عن الجباية من الجانب التقني.

المطلب الأول: متابعة ومعالجة الضرائب المؤجلة في دورة 2010

تكون متابعة الضرائب المؤجلة بعكس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم الخاصة بدورة 2009، وكذا تكوين الضرائب المؤجلة المتعلقة بدورة 2010، وكيف تتم عملية الإسترجاع والخصم من الناحية التقنية للوصول إلى نتيجة محاسبية خالية من أي تشوه جبائي.

أولا: انعكاس الضرائب المؤجلة في دورة 2010

إن انعكاس الفروقات المؤقتة يتم من خلال استرجاع النفقات الخاصة بسنة 2010 والتي تكون قابلة للخصم في سنة 2011، وإيرادات 2009 التي تكون خاضعة للضريبة في 2010، وعليه فإن التسجيل المحاسبي لانعكاس الفروقات المؤقتة في سنة 2010 سيكون كما يلي:

1 . التسجيل المحاسبي لانعكاس الفروقات المؤقتة القابلة للخصم:

تنعكس الفروقات المؤقتة القابلة للخصم كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
692	ضرائب مؤجلة أصول خاصة بالتوقف التقني	1.024.499,57	
133	ضرائب مؤجلة أصول		1.024.499,57
692	ضرائب مؤجلة أصول خاصة بالتوقف التقني	551.799,65	
133	ضرائب مؤجلة أصول		551.799,65
692	ضرائب مؤجلة أصول خاصة بالموقع إلكتروني	635.937,50	
133	ضرائب مؤجلة أصول		635.937,50
692	مؤونة الذهاب للتقاعد 2008	---	
133	ضرائب مؤجلة أصول		----
يتم انعكاس الضرائب المؤجلة بمقدار المؤونة الذي تحقق، أي مستحقات العمال المدفوعة.			

2 . التسجيل المحاسبي لانعكاس الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة:

وتنعكس الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
134	ضرائب مؤجلة خصوم خاصة بالتوقف التقني	6.829.997,14	
693	ضرائب مؤجلة خصوم		6.829.997,14
134	ضرائب مؤجلة خصوم خاصة بالتوقف التقني	11.035.993,12	
693	ضرائب مؤجلة خصوم		11.035.993,12
134	ضرائب مؤجلة خصوم خاصة بالتوقف التقني	206.250,00	
693	ضرائب مؤجلة خصوم		206.250,00
134	ضرائب مؤجلة خصوم للأسهم	1.755.252,50	
693	ضرائب مؤجلة خصوم.		1.755.252,50
134	ضرائب مؤجلة خصوم لمؤونة التقاعد	86.357.523,00	
693	ضرائب مؤجلة خصوم		86.357.523,00
134	ضرائب مؤجلة خصوم لمؤونة التقاعد	1.723.126,34	
693	ضرائب مؤجلة خصوم		1.723.126,34
		107.908.142,10	107.908.142,10

ثانيا:. نشأة الضرائب المؤجلة المتعلقة بدورة 2010 .

نشأت الضرائب المؤجلة الخاصة بسنة 2010 لدى مؤسسة ميناء الجزائر عند إعادة النظر في مؤونة الذهاب إلى التقاعد الخاصة بهذه الدورة، حيث أنه عند احتساب المؤونة بناءا على المؤشرات المذكورة أعلاه كانت تقدر بـ 1.095.279.651,40 دج وقد نشأت عنها ضرائب مؤجلة بقيمة 273.819.912,85 دج، مما استوجب تعديل الضرائب المؤجلة.

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
693000	ضرائب مؤجلة خصوم	15.241.305,08	
134100	ضرائب مؤجلة خصوم		15.241.305,08

وتمت عملية المقاصة بين خصوم وأصول الضرائب المؤجلة كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
134	ضرائب مؤجلة خصوم	16.964.431,42	
133	ضرائب مؤجلة أصول		15.241.305,08
133	ضرائب مؤجلة أصول		1.723.126,34

ثالثا: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يكون الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال جدول انتقال مرفق بالميزانية الجبائية ويتم الإنتقال باسترجاع نفقات 2010 غير قابلة للخصم بصفة دائمة، ونفقات 2010 القابلة للخصم في 2011 أو بعدها، وإيرادات 2009 التي تكون خاضعة للضريبة في2010.

وخصم إيرادات 2010 غير خاضعة للضريبة بصفة دائمة، وإيرادات 2010 التي تكون خاضعة للضريبة في2011 أو بعدها ونفقات 2009 التي تكون قابلة للخصم في 2010.

1 . **النتيجة المحاسبية :**

حققت مؤسسة ميناء الجزائر نتيجة محاسبية والظاهرة في حساب النتائج **(الملحق رقم 05)** بقيمة 1.091.155.025,00 دج، وتعتبر نتيجة غير مشوهة بالإعتبارات الجبائية، وهي تعبّر عن الربح الحقيقي الذي سيتم توزيعه على المساهمين، وتم الأخذ في الحسابان الأعباء الجبائية الحقيقية (المستحقة والمؤجلة).

2 . **الأعباء غير قابلة للخصم بصفة دائمة:**

تم استرجاع الأعباء غير قابلة للخصم بصفة نهائية والمقيدة في النصوص الجبائية بقيمة 461.485.126,00 دج وهي كما يلي:

- استرجاع الهدايا الإشهارية بقيمة 1.542.300,00 دج.

- استرجاع الهبات غير القابلة للخصم بقيمة 762.288,00 دج .
- استرجاع اهتلاكات غير القابلة للخصم والخاصة باهتلاك السيارات غير النفعية التي تفوق قيمتها 1.000.000,00 دج وكذا اهتلاكات السنوات السابقة بقيمة 613.723,00 دج .
- استرجاع قيمة غرامات التأخير بقيمة 431.300,00 دج .
- استرجاع رسوم التكوين والتحسين بقيمة 57.918.813,00 دج .
- استرجاع قيمة الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بدورة 2010 بقيمة 400.216.702,00 دج.

3 . استرجاع نفقات سنة 2010 القابلة للخصم في 2011 :

تم استرجاع مبلغ 380.263.473,00 دج يتعلق بتأجيل خصم النفقات لغاية 2011، وهي متعلقة بالنفقات قيد الدفع، والخاصة بالرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2010 والمؤونة الخاصة بالرسم العقاري ورسم التطهير الخاص بدورة 2010 ومستحق الدفع في سنة 2011، **حيث كان من المفترض** أن يتم تسجيل قيمة العبء الضريبي المؤجل الموافق لهذه النفقات، ولكن تم ترحيل هذه النفقات من أجل الإستفادة من خصمها في سنة 2011 خارج المحاسبة Extra Comptable دون إظهار قيمة الضرائب المؤجلة محاسبيا.

- الرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2010 والذي سيتم تسويته في جانفي 2011 بقيمة 9.828.317,00 دج و 70.313,00 دج.
- المؤونة الخاصة بالرسم العقاري ورسم التطهير الخاص بدورة 2010 والذي سيتم تسديدها في سنة 2011 بقيمة 5.690.000,00 دج.
- المؤونة الخاصة بأتعاب محافظ الحسابات المتعلقة بدورة 2010 والتي سيتم فوترتها وخصمها في 2011 بقيمة 900.000,00 دج.

فيما يخص الأعباء المقابلة لحساب 693 "خصوم الضريبة المؤجلة " والتي تخص سنة 2010 والتي تم انعكاسها في هذه السنة، حيث تم خصمها من النتيجة في السنة السابقة وسيتم استرجاع الرصيد المتبقي للنفقات التي سيتم استرجاعها بقيمة 363.773.842,72 دج ويخص :

- استرجاع القيمة الخاصة بالتوقف التقني 1 27.319.988,56 دج .
- استرجاع القيمة الخاصة بالتوقف التقني2 44.143.972,48 دج.
- استرجاع القيمة الخاصة بالموقع الإلكتروني 825.000,00 دج.
- استرجاع القيمة الخاصة بمؤونة التقاعد 345.430.092,00 دج.
- استرجاع فرق التقييم الخاص بتقييم أسهم صيدال 7.021.010,00 دج .
- استرجاع القيمة الخاصة بتغير مؤونة الذهاب للتقاعد بقيمة 6.891.505,36 دج .
- يطرح منها قيمة 67.857.725,68 دج الموافقة للتغير في مؤونة الذهاب للتقاعد.

4 . التغير في الضرائب المؤجلة

يتم أخذ الرصيد النهائي للسنة لحساب 69 " الضرائب المؤجلة " الذي يضم كل من حساب 692 " ضرائب مؤجلة أصول " و حساب 693 " ضرائب مؤجلة خصوم" في تحديد النتيجة الجبائية، حيث إذا كان الرصيد موجب فهذا يعني مجموع الضرائب المؤجلة خصوم أكبر من مجموع الضرائب المؤجلة أصول ويتم استرجاع مبلغ هذا التغير، أما إذا كان الرصيد سالب فهذا يعني أنه تم استرجاع جزء من هذا المبلغ وسيتم خصمه من النتيجة.

وبالتالي فقد سجل في الجانب الدائن من حساب 693 مبلغ 107.908.142,10 دج، وفي جانب المدين من حساب 692 مبلغ 19.176.668,07 دج (الصفحة 161، 162)، وعليه فإن مبلغ التغير هو سالب بقيمة (88.731.473,03− دج)، **(الملحق رقم 07)** .

5 . الإيرادات غير القابلة للخصم بصفة نهائية

تتمثل الإيرادات غير القابلة للخصم بصفة نهائية في المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وهي قسائم الأرباح بقيمة 106.740.217,00 دج.

6 . خصم نفقات السنة 2009 القابلة للخصم في سنة 2010

تم خصم النفقات التي تم استرجاعها في سنة 2009 والتي هي قابلة للخصم في 2010 بقيمة 136.565.125,00 دج وتتكون مما يلي:

- المؤونة الخاصة بالعطلة المدفوعة الأجر الخاصة بالموسم الممتد من جويلية 2009 إلى جوان 2010 بقيمة 114.660.000,00 دج .
- المؤونة الخاصة بأتعاب محافظ الحسابات الخاصة بمراجعة حسابات دورة 2009 والتي سيتم دفعها في 2010 بقيمة 900.000,00 دج .
- الرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2009 الذي سيتم تسويته في جانفي 2010 بقيمة 12.156.178,00 دج .

كما تم خصم الأعباء المقابلة للضريبة المؤجلة أصول الموافقة لقيمة 8.848.946,00 دج وهي كما يلي:

- خصم قسط الإهتلاك الخاص بالتوقف التقني 1 بقيمة 4.097.998,00 دج .
- خصم قسط الإهتلاك الخاص بالتوقف التقني 2 بقيمة 2.207.198,60 دج .
- خصم القيمة المحاسبية لموقع الأنترنيت بقيمة 2.543.750,00 دج.

7 . تحديد النتيجة الجبائية

النتيجة المحاسبية	1.091.155.025,00 دج
استرجاع الأعباء غير القابلة للخصم بصفة دائمة	461.485.126,00 دج
استرجاع نفقات 2010 القابلة للخصم في 2011	380.263.473,00 دج
خصم التغير في الضريبة المؤجلة لسنة 2010	88.731.473,00 دج
خصم الإيرادات غير القابلة للخصم بصفة نهائية	106.740.217,00دج
خصم نفقات 2009 القابلة للخصم في 2010	136.565.125,00 دج
النتيجة الجبائية الخاصة بسنة 2010:	1.600.866.809,00 دج

المطلب الثاني :متابعة ومعالجة الضرائب المؤجلة في دورة 2011

نشأت الضرائب المؤجلة لدورة 2011 عن النفقات قيد الدفع، وعن عملية تطهير الحسابات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور وكذا مؤونة الذهاب إلى التقاعد.

أولا: نشأة الضرائب المؤجلة في دورة 2011: .

نشأت الضرائب المؤجلة في دورة 2011 في الحالات التالية:

1 . **نفقات قيد الدفع:**

تنشأ الضرائب المؤجلة فيما يخص النفقات قيد الدفع Les Charges en Cours De Payement، أي تسجيل الضرائب المؤجلة المقابلة للنفقة سنة تحمل العبء في 2011 والتي سيتم تسويتها في السنة المقبلة أي في 2012، ومن بين هذه النفقات نذكر:

- الضريبة المؤجلة المترتبة عن الرسم على النشاط المهني الخاص بشهر ديسمبر 2011 ومستحق الدفع في جانفي 2012 .
- الضريبة المؤجلة المتعلقة بالعمولات البنكية Les Agios لدورة 2012.
- الضريبة المؤجلة الناتجة عن نفقات أتعاب محافظ الحسابات الخاصة بمراجعة حسابات 2011 والتي سيتم فوترتها ودفعها في 2012.
- الضريبة المؤجلة الخاصة بدفع الرسم العقاري الخاص بسنة 2011 ومستحق الدفع في سنة 2012 .
- الضريبة المؤجلة الخاصة بالعطلة السنوية 2012/2011، والمتعلقة بالفترة من جويلية 2011 إلى ديسمبر 2011 والتي سيتم دفعها ابتداء من جويلية 2012.

وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
133	ضرائب مؤجلة أصول	534.161,50	
692	ضرائب مؤجلة أصول		534.161,50
الضرائب المؤجلة الناتجة عن الرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2011			
133	ضرائب مؤجلة أصول	1.422.500,00	
692	ضرائب مؤجلة أصول		1.422.500,00
الضرائب المؤجلة الناتجة عن الرسم العقاري الخاص بدورة 2012			
133	ضرائب مؤجلة أصول	225.000,00	
692	ضرائب مؤجلة أصول		225.000,00
الضرائب المؤجلة الناتجة عن أتعاب محافظ الحسابات			
133	ضرائب مؤجلة أصول	40.833.314,14	
692	ضرائب مؤجلة أصول		40.833.314,14
الضرائب المؤجلة الناتجة عن العطلة مدفوعة الأجر الخاص بـ 2012/2011			
133	ضرائب مؤجلة أصول	22.936.657,25	
692	ضرائب مؤجلة أصول		22.936.657,25
الضرائب المؤجلة الناتجة عن العطلة مدفوعة الأجر المتبقية .			
133	ضرائب مؤجلة أصول	31.923.494,75	
692	ضرائب مؤجلة أصول		31.923.494,75
الضرائب المؤجلة الناتجة عن العطلة مدفوعة الأجر المتبقية			
133	ضرائب مؤجلة أصول	350.000,00	
692	ضرائب مؤجلة أصول		350.000,00
الضرائب المؤجلة الناتجة عن العمولات البنكية			
المجموع		98.225.127,64	98.225.127,64

2 . الضرائب المؤجلة الناتجة عن تطهير الحسابات

حدث خطأ مادي عند مؤسسة ميناء الجزائر في سنة 2007 فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور، حيث تم دفع مبالغ إضافية بقيمة 14.606.762,18 دج ومبلغ 32.676.323,00 دج، وتم تقديم طلب إعفاء Dégrèvement لدى مصالح إدارة الضرائب، وتم إلغاء هذه المبالغ محاسبيا من خلال عملية

تطهير الحسابات في حساب إيرادات استثنائية وتم إخضاع هذا المبلغ للضريبة المتعلقة بدورة 2010، بعدها تم الحصول على الإعفاء من طرف إدارة الضرائب وبالتالي تم إخضاع هذا المبلغ مرة أخرى إلى الضريبة على أرباح الشركات، وترتب عن هذه التسوية إخضاع مزدوج لقيمة الضريبة على أرباح الشركات.

كما تم من خلال عملية التطهير لنفس الحساب الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور إعداد تسوية وهو ترصيد مبلغ 21.169.369,00 دج في حساب نفقات إستثنائية، وعليه فقد تم تحويل الإيرادات والنفقات الإستثنائية لحساب 115 " التسوية الناتجة عن الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية" وحساب الضريبة المؤجلة الناتجة عنها. ومنه نشأت ضرائب مؤجلة عن عملية التسوية التي تمت، وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
115	تسوية الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية	32.676.323,00	
442	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور		32.676.323,00
133	ضرائب مؤجلة أصول	8.169.080,75	
115	تسوية الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية		8.169.080,75
115	تسوية الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية	14.606.762,18	
442	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور		14.606.762,18
133	ضرائب مؤجلة أصول	3.651.690,54	
115	تسوية الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية		3.651.690,54
442	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور	21.169.369,00	
115	تسوية الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية		21.169.369,00
115	تسوية الأخطاء وتعديل الطرق المحاسبية	5.292.342,25	
134	ضرائب مؤجلة خصوم		5.292.342,25

3 . الضريبة المؤجلة الناشئة عن مؤونة الذهاب للتقاعد

تم أيضا إعادة النظر في المؤونة الخاصة بالذهاب إلى التقاعد لدورة 2011، حيث تم إعادة النظر فيها وكانت توافق قيمة 1.236.727.050,60 دج، لذا تمت إضافة مؤونة بقيمة 141.447.399,16 دج ونتجت عنها ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 35.361.849,79 دج لتصبح قيمة الضرائب المؤجلة أصول 309.181.762,65 دج وتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
133	ضرائب مؤجلة أصول	35.361.849,79	
692	ضرائب مؤجلة أصول		35.361.849,79

ثانيا :. الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

يكون الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية كما يلي:

1 النتيجة المحاسبية :

حققت مؤسسة ميناء الجزائر نتيجة محاسبية بقيمة 838.095.572,00 دج والظاهرة في حساب النتائج (**الملحق رقم 09**)، وهي تعبر عن الربح الحقيقي الذي سيتم توزيعه على المساهمين، وتم الأخذ في الحسابان الأعباء الجبائية الحقيقية (المستحقة والمؤجلة).

2 . الأعباء غير القابلة للخصم بصفة دائمة:

تم استرجاع الأعباء غير القابلة للخصم بصفة نهائية والمنصوص عليها في النصوص الجبائية بقيمة <u>435.843.540,00 دج</u> وهي كما يلي:

- استرجاع الهدايا الإشهارية بقيمة 1.194.278,00 دج.
- استرجاع اهتلاكات غير قابلة للخصم والخاصة باهتلاك السيارات غير نفعية التي تفوق قيمتها 1.000.000,00 دج وكذا اهتلاكات السنوات السابقة بقيمة 1.875.202,00 دج .
- استرجاع قيمة غرامات التأخير بقيمة 56.900,00 دج .
- استرجاع رسوم التكوين والتحسين بقيمة 41.199.622,00 دج .

- استرجاع قيمة الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بدورة 2011 بقيمة 391.517.538,00 دج .

3 . استرجاع نفقات سنة 2011 القابلة للخصم في 2012:

تم استرجاع مبلغ 716.690.886,00 دج خاص بتأجيل خصم النفقات لغاية 2012، وهي متعلقة بالنفقات قيد الدفع، والخاصة بالرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2011 والمؤونة المتعلقة بالرسم العقاري ورسم التطهير الخاص بدورة 2011 ومستحقة الدفع في سنة 2012، حيث كان من المفترض أن يتم تسجيل قيمة العبء الضريبي المؤجل الموافق لهذه النفقات.

- الرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2011 والذي سيتم تسويته في جانفي 2012 بقيمة 2.136.646,00 دج.
- المؤونة الخاصة بالرسم العقاري ورسم التطهير الخاص بدورة 2011 والذي سيتم تسديده في سنة 2012 بقيمة 5.690.000,00 دج.
- المؤونة الخاصة بأتعاب محافظ الحسابات المتعلقة بدورة 2011 والتي سيتم فوترتها في 2012 بقيمة 900.000,00 دج.
- المؤونة الخاصة بالعطلة مدفوعة الأجر الخاصة بدورة 2011 بقيمة 163.333.257,00 دج.
- العطلة المدفوعة الأجر المتبقية من 2010/2009 بقيمة 91.746.629,00 دج .
- العطلة مدفوعة الأجر المتبقية من 2011/2010 بقيمة 127.693.979,00 دج .
- المؤونة الخاصة بالعمولات البنكية لسنة 2011 بقيمة 1.400.000,00 دج.
- المؤونة المكونة للعلاوة الذهاب للتقاعد الخاصة بدورة 2011 بقيمة 323.790.375,00 دج .

4 . التغير في الضرائب المؤجلة :

في سنة 2011 تم تقدير التغير في قيمة الضرائب المؤجلة في مؤسسة ميناء الجزائر بقيمة (133.586.977,43 دج) وهذه القيمة هي عبارة عن الرصيد الدائن من حساب 692 " ضرائب مؤجلة أصول " وتعني قيمة هذا التغير اقتصاد في الضريبة لسنة 2012، أي قيمة 98.225.127,64 دج الخاصة بالضريبة المؤجلة أصول المتعلقة بالنفقات قيد الدفع كالرسم على النشاط المهني والرسم العقاري وأتعاب محافظ الحسابات والعمولات، والعطلة مدفوعة الأجر، وقيمة 35.361.849,79 دج المتعلقة بالضريبة المؤجلة أصول الخاصة بالتغير في مؤونة الذهاب إلى التقاعد.

5 . الإيرادات غير قابلة للخصم بصفة نهائية:

تقدر قيمة الإيرادات غير قابلة للخصم بصفة نهائية لسنة 2011 بـ 96.983.262,00 دج وتتشكل من:

- فائض القيمة الخاص بالتنازل عن عناصر الأصول الثابتة، وهذا حسب نص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المقدرة بقيمة 40.993.296,00 دج .
- المداخيل الناتجة عن توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وهي قسائم الأرباح بقيمة 55.989.966,00 دج.

6 . خصم نفقات السنة2010 القابلة للخصم في سنة 2011 :

تم خصم نفقات التي تم استرجاعها في سنة 2010 والتي هي قابلة للخصم في 2011 بقيمة 193.989.606,00 دج وتتكون من:

- المؤونة الخاصة بمحافظ الحسابات التي سيتم دفعها في 2011 بقيمة 900.000,00 دج
- الرسم على النشاط المهني الخاص بديسمبر 2010 التي تمت تسويتها في جانفي 2011 بقيمة 9.828.317,00 دج و 70.313,00 دج .
- المؤونة الخاصة بالرسم العقاري ورسم التطهير القابلة للخصم في سنة 2011 بقيمة 5.690.000,00دج
- استخدام مؤونة الذهاب إلى التقاعد بقيمة 177.500.976,00 دج .

7. تحديد النتيجة الجبائية :

النتيجة المحاسبية	838.095.572,00 دج
استرجاع الأعباء غير قابلة للخصم بصفة دائمة	435.843.540,00 دج
استرجاع نفقات 2011 القابلة للخصم في 2012	716.690.886,00 دج
خصم التغير في الضريبة المؤجلة لسنة 2010	133.586.977,00 دج
خصم الإيرادات غير قابلة للخصم بصفة نهائية	96.983.262,00 دج
خصم نفقات 2010 القابلة للخصم في 2011	193.989.606,00 دج
النتيجة الجبائية الخاصة بسنة 2011:	1.566.070.153,00 دج

ثالثا: عرض الضرائب المؤجلة والمستحقة

تم عرض الضرائب المستحقة في دورات 2009 و 2010 و 2011 في مؤسسة ميناء الجزائر منفصلة عن الضرائب المؤجلة، حيث تم إظهار رصيد "ضرائب مؤجلة أصول" 133 في جانب الأصول، أما في جانب الخصوم فقد تم عرض رصيد حساب 134 "ضرائب مؤجلة خصوم ".

أما في جدول حساب النتائج فقد تم عرض التغير في حساب الضرائب المؤجلة أي الرصيد المتبقي من حساب 69 " ضرائب مؤجلة أصول" و"ضرائب مؤجلة خصوم "، حيث إذا كان الرصيد مدين يجب أن تحسم هاته النفقات من نتيجة السنة الحالية لأنها مصدر إخضاع ضريبي مؤجل، أما إذا كان الرصيد دائن فسيتم استرجاعها ضمن النتيجة المحاسبية لأنها مصدر اقتصاد الضريبة.

إن محاولتنا لاستخراج قيمة الضرائب المؤجلة ليس بهدف تحديد قيمة الضريبة الحقيقية التي تتحملها المؤسسة فحسب، وإنما من أجل تبيان كيف يتم فصل التخصصين الجبائي والمحاسبي عن بعضهما وكيف تنشأ الضرائب المؤجلة والأساليب التقنية الخاصة بها وكذا تبيان كيفية انعكاس واسترجاع الضرائب المؤجلة، بالرغم من أن الحالات التي تم فيها استخراج الضرائب المؤجلة كانت محدودة وتلخصت في:

- عمليات التسوية التي تمت أثناء عملية الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي لدورة 2009، وهذا عند تفعيل نفقات التوقف التقني ضمن التثبيتات وإلغاء الموقع الإلكتروني من حساب التثبيتات المعنوية ،وإلغاء المؤونة المكوّنة لناقص قيمة للأسهم الممتلكة في صيدال.
- الفارق المؤقت بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية فيما يخص نفقات قيد الدفع الخاصة بالضرائب والرسوم الخاصة بسنة ومستحقة الدفع في السنة اللاحقة، وكذا المؤونات الخاصة بأتعاب محافظ الحسابات والعطلة السنوية.
- الضرائب المؤجلة المتولدة عن المؤونة الخاصة بمنافع المستخدمين.

وهناك حالات أخرى كان من الممكن أن تنشأ عنها ضرائب مؤجلة لو تم تقييمها وفق أسس النظام المحاسبي المالي، مما يضمن التطبيق الأمثل لهذا النظام، ومنه عرض وضعية مالية أكثر صدق دون أي تشوه جبائي.

المبحث الرابع : مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة ميناء الجزائر وأثره على الضرائب المؤجلة.

إن ظهور حالات بسيطة في الإخضاع المؤجل يجعلنا نتساءل هل تمت عملية الإنتقال للنظام المحاسبي المالي بطريقة سليمة؟، وهل تم تطبيق قواعد التقييم حسب النظام المحاسبي المالي على أكمل وجه؟، لذا سنقوم في هذا المبحث بمحاولة تسليط الضوء على:

- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- العوامل المؤثرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

لا يكون تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال تحويل الأرصدة من قائمة الحسابات الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة إلى قائمة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي فحسب، وإنما سيكون من خلال اعتماد أسس تقييم جديدة لم تكن مطروحة من قبل من طرف المخطط الوطني للمحاسبية.

1 . تقييم التثبيتات

عند الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يتعين على مؤسسة ميناء الجزائر إعادة تقييم تثبيتاتها ويكون هذا إما:

بإعادة تقييم التثبيتات المادية حسب القيمة العادلة إذا توفرت أطراف على علم ودراية بأسعار السوق وتوفر سوق نشط للأصول، ولكن حسب النظام المحاسبي المالي فإن التقييم بالقيمة العادلة هو تقييم مسموح به وليس تقييم مرجعي، حيث أن النظام المحاسبي المالي يرجع للتقييم بالتكلفة التاريخية، ويرجع هذا لانعدام سوق نشط والطبيعة الخاصة لبعض أنواع الأصول، لذا يمكن أن يعاد تقييم هذه الأصول بالتكلفة التعويضية الصافية للإهتلاكات Coût de Remplacement Net d'Amortissement

أما في حالة تعذر التقييم بالقيمة العادلة، فيجب إعادة تقييم التثبيتات حسب تقييم الخبراء المختصين في هذا المجال، مع طرح قيمة الإهتلاكات المستقبلية وخسائر القيم المستقبلية.

لم تتم إعادة تقييم التثبيتات لدى مؤسسة ميناء الجزائر نظرا لأن قيمة العتاد المعاد تقييمه من خلال تقارير الخبرة المنجزة من طرف خبراء العتاد، لا تعكس القيمة الحقيقية لقيمة العتاد، لأنه تم الإعتماد على أسعار مرجعية ظاهرة في مواقع الأنترنيت ولا تعتمد على أسس واقعية وبالتالي فهي قيم مضللة، ولا تعكس القيم الحقيقية لهذه التثبيتات.

وعليه تم الإحتفاظ بالقيم المسجلة بالتكلفة التاريخية حسب تقييم المخطط الوطني للمحاسبة، مما يدل على أن قيم التثبيتات الظاهرة في القوائم المالية لا تعكس الصورة الإقتصادية، وينتج عن هذا أيضا عدم تواجد فرق بين القيمة المحاسبية للتثبيتات والأساس الجبائي.

علما أنه تم إلغاء قيم التثبيتات التي تقل عن قيمة 30.000,00 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، كما نص عليه قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

2 . تحديد المكونات :

تعذر أيضا تحديد مكونات بعض التثبيتات من خلال إتباع التقارب بحسب المكونات Approche par Composante، وهذا فيما يتعلق بالمبنى الخاص بمؤسسة ميناء الجزائر، حيث يمكن فصل الجدران عن السقف، وكذا القاطرات Remorqueur يمكن أيضا فصل المحرك عن باقي القاطرة، وهذا راجع لأن هذه

المكونات لديها استخدامات مختلفة وتوفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة مما يتطلب استخدام معدل أو طريقة إهتلاك خاصة.

حيث إذا أمكن تقييم وتسجيل كل مكون كأصل واهتلاكه باعتباره أصل مستقل قائم بذاته، أي أن تكاليف مكونات هذه التثبيتات مختلفة ومدة استخدامها مختلفة كذلك، ويمكن استبدالها على فترات منتظمة، وهذا يستدعي إعداد مخططات إهتلاك خاصة بكل مكون، مما يؤدي إلى ظهور تفاوت بين القيمة المحاسبية لهاته التثبيتات وأساسها الجبائي، وكذلك ظهور تفاوت بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي.

وهذا الأمر يتطلب أيضا دراسة دقيقة من طرف المصالح التقنية وخبرة الخبراء المختصين في هذا المجال من أجل إمكانية تفصيل العناصر الأساسية للمكونات الخاصة بالتثبيتات.

وقد قامت مؤسسة ميناء الجزائر بإدماج مصاريف التوقف التقني التي كانت مدرجة ضمن الإصلاحات الكبرى حسب تقييم المخطط الوطني للمحاسبة وهذا وفق تقييم النظام المحاسبي المالي، وعليه تم إدراجها في حساب فرعي ضمن حساب القاطرة، واعتبارها كمكّون لهذا التثبيت (القاطرة).

3 . إعداد مخططات إهتلاك جديدة:

كان يتعين عند انتقال مؤسسة ميناء الجزائر من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي أن تقوم بإعادة تحديد مدة الإستخدام الفعلية للتثبيتات والتي تعكس المنافع الإقتصادية المرجوة منها .

كما أن هناك عدة تثبيتات تم اهتلاكها محاسبيا بصفة كلية، ولكنها لا تزال في ذمة المؤسسة ولديها قيمة اقتصادية أكبر من القيمة المحاسبية وتعود على المؤسسة بمنافع اقتصادية، وهذا لا يعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة لأن هذه التثبيتات تساهم في تحقيق رقم أعمالها.

4 . تقييم الأسهم :

تعتمد المحاسبة الحديثة اعتمادا كبيرا على القيمة العادلة والتي ترتكز على القوة الشرائية بدل القيمة الإسمية المعتمدة من طرف التكلفة التاريخية.

وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي منهجية متوازنة في التوفيق بين استعمال التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، حيث أن تقييم التثبيتات المادية ومباني التوظيف المقتناة لغرض الاستحواذ يكون بالتكلفة التاريخية عند التسجيل الأولي، ورخّص باستخدام القيمة العادلة للأدوات المالية كالأسهم التي تمثل حصة في رأس مال مؤسسة أخرى أو توظيفات طويلة المدى، ويكون إثبات القيمة العادلة من خلال الأسعار الجارية في السوق المالي النشط.

وفي الجزائر فإن السوق المالي هو غير نشط وتتحدد قيمة الأسهم الممتلكة من طرف مؤسسة ميناء الجزائر في كل من مؤسستي صيدال والتسيير السياحي " الأوراسي " من خلال إشعار صادر من طرف البنك الخارجي الجزائري Relevé de Titre تظهر فيه القيمة الحالية للسهم في نهاية السنة، ويتم تحيين قيمة الأسهم في كل مرة بالرجوع إلى السعر الظاهر في كشف الأسهم.

وعليه فمن الصعب تحديد القيمة العادلة في ظل سوق مالي غير نشط لا يتوفر فيه على أطراف ترغب في البيع والشراء ومطلعة على أسعار السوق في ظل المنافسة التامة.

المطلب الثاني العوامل المؤثرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي ليس فقط تغيير قائمة الحسابات التي كانت معتمدة في المخطط الوطني بقائمة حسابات أخرى، وليس فقط تأهيل الإطارات المهنية من خلال الدورات التكوينية (حالة مؤسسة ميناء الجزائر)، وإنما نجاح تطبيق هذا النظام يتطلب توفير عدة ظروف أهمها:

1 . إعادة تنظيم الاقتصاد:

للاستجابة للمعطيات الجديدة للإفصاح المالي واستيعاب الثقافة المحاسبية الجديدة، ومن أجل التكيف والتأقلم مع الواقع الجديد يتعين تطوير بنية السوق المالي، حيث أن تمويل المؤسسات في الجزائر مازال يعتمد على البنوك التي تعتبر المقرض الأساسي والتي تعتمد على محاسبة التعهدات Comptabilité D’engagement والتي ترتكز على مبدأ الحيطة والحذر، وأن البورصة ليست المتعهد الرئيسي لتوفير رأس المال ودورها لا يزال محدودا وتسعير العمليات متعلق بخصخصة جزئية لرأس المال الذي لم يتجاوز 20 % منه ، كان لعدد قليل من المؤسسات مثل مؤسسة رياض سطيف ومؤسسة صيدال ومؤسسة التسيير السياحي [1]

كما أن الاقتصاد الجزائري يعاني من استفحال ظاهرة السوق الموازية، وغالبية النسيج الإقتصادي هو مؤسسات صغيرة ومصغرة عائلية، وأن الشركات ذات المسؤولية المحدودة غالبا ما تكون في الأصل شخص طبيعي تحتم إنشاؤها من طرف الأشخاص الطبيعيين على أساس القوانين المفروضة، وتعتمد غالبية المؤسسات المذكورة على التمويل العائلي أو القروض البنكية.

[1] بن بلغيث مداني مرجع سبق ذكره ص 193-194 .

وبالتالي فإن التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي هو مرتبط بتغير البنية الإقتصادية للمجتمع الجزائري من خلال تطور المشاريع الإقتصادية الكبرى وتزايد طرق وآليات التمويل باللجوء إلى السوق المالي لجعله سوقا فاعلا وديناميكيا.[1]

2 . تحديث أنظمة المعلومات

إن تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي مرتبط بإعادة هيكلة وتحديث نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات، والتي تقع مسؤولية تصميم وتموينه على عاتق كل المديريات والمصالح ومراكز القرار في المؤسسة، وتحت إشراف أعلى المستويات التنظيمية في هرم السلطة، مع توفر الإرادة السياسية لذلك.

كما يجب تهيئة محيط المؤسسات لتلبية المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي من خلال توفير الهيئات التي تمكن من توفير المعلومات والبيانات التي تتأسس على القدرة على الحكم والتقييم وتقوم على متابعة تطوير البيئات التكنولوجية والمالية والقانونية، وهذا يجعلها تنعكس في المعالجات المحاسبية وطرق عرض القوائم المالية.

ويجب توفير خلايا ومراكز الكفاءات وتكوين الخبرات في طرق ونماذج التقدير والتقييم لتنفيذ متطلبات النظام المحاسبي المالي ووضعها قيد التطبيق، مع تكوين المهنيين على كل المستويات ومختلف مستعملي القوائم المالية كالمسيرين والمستثمرين من أجل القدرة على قراءتها وفهمها واستغلالها.[2]

3 . الممارسة المحاسبية

إن الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في المخطط الوطني للمحاسبة تميزت بخلفيتها الجبائية، وكان المحاسبون يبحثون عن الطرق المحاسبية للتحصل على الامتيازات الجبائية، وانشغالهم الأساسي في كيفية اقتصاد الضريبة، وأحيانا في السبل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي؛ وتطبيق هذا النظام يتطلب اكتساب مهارات تسييرية عالية تمكن من التحكم في سياسة الاتصال،وإنتاج معلومة مالية ومحاسبية ذات جودة عالية تكون هي الشغل الشاغل للمسيرين نظرا لارتباطها بقرارات الاستثمار، مما يتطلب وجوب تغيير الثقافة المحاسبية من ثقافة محاسبة جبائية إلى ثقافة محاسبة تتوافق والمحاسبة الدولية.[3]

---

[1] بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص: 259.
[2] مرجع سبق ذكره ص: 259-261.
[3] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 195.

خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالة الضرائب المؤجلة لدى مؤسسة ميناء الجزائر، محاولة منا إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة.

حيث تطرقنا إلى دراسة الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي ومدى أثره على الضرائب المؤجلة في دورة 2009، ومتابعة عملية إنشاء وانعكاس ومعالجة الضرائب المؤجلة خلال دورتي 2010 و2011 لتبيان الجانب التقني لعملية فصل المحاسبة عن الجبائية.

وتوصلنا إلى أن المعيار المحاسبي يرتبط تطبيقه ارتباط وثيقا بالمعايير ذات الصلة، كمعالجة التثبيتات المادية والمعنوية، الأدوات المالية ومنافع المستخدمين وغيرها.

وتوصلنا أيضا إلى أن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي هو الآخر مرتبط بدقة تطبيق المعاملات المذكورة والتي يرتكز تطبيقها على دقة التقييم كالقيمة العادلة التي سمح بها المشرع في كل من الأدوات المالية والأصول البيولوجية، أما باقي التثبيتات فيستند تقييمها على أساس التكلفة التاريخية ويمكن إعادة تقييمها بناءا على القيمة المنفعية أو القيمة التعويضية الصافية، مما يؤدي إلى وجود تفاوت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية، وبالتالي نشأة الضرائب المؤجلة.

لذا فإن الضرائب المؤجلة تساهم في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية من خلال تجريد المحاسبة عن الجباية في كل عملية تتم على مستوى المحاسبة، وهذا عند توفر الظروف المناسبة لتطبيق النظام المحاسبي.

خاتمة عامة

الخاتمة:

كانت التطبيقات المحاسبية تتأثر بالمحيط الإقتصادي والاجتماعي والثقافي لكل بلد، نظرا لاختلاف السياسات والتوجهات والأهداف المسطرة من دولة إلى أخرى، ففي البلدان الأنجلوسكسونية توجّه القوائم المالية إلى إبلاغ المساهمين وإلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية، أما في بلدان أوربا القارية وبلدان أخرى مثل الجزائر فإن محاسبتها تتحاذى مع القواعد الجبائية وترتبط بمختلف القوانين، مما ينتج عن هذا اختلاف في التصور وفي التفسير، وبالتالي اختلاف التطبيقات المحاسبية، ومنه صعوبة مقارنة الأداء بين القوائم المالية لهذه البلدان.

ونتيجة لهذا بُذلت عدة جهود من طرف الهيئات والمنظمات الدولية من أجل دعم عمليات توحيد التطبيقات المحاسبية حتى يتم التمكن من مقارنة القوائم المالية على المستوى الدولي.

وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الإقتصادية العالمية الكبرى، وكذا الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر والتي أثرت على المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، لم يعد المخطط الوطني للمحاسبة يناسب المتطلبات الإقتصادية والاجتماعية والسياسية الجديدة، ومنه كان ضروريا إحداث إصلاح جوهري للمخطط الوطني للمحاسبة لدرء التفكك الحاصل وتكييف الأنظمة المحاسبية مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، وقد خلصت هذه الجهود إلى إنشاء نظام محاسبي مالي يرتكز على مقاربة مفاهيمية تفرض العرض العادل للقوائم المالية وتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني مما يستوجب استقلاله عن كافة القوانين ولا سيما القانون الجبائي، لأجل عرض الصورة الصادقة للقوائم المالية.

وبالتالي يجب فصل علاقة التبعية بين المحاسبة والجباية حتى لا تنحرف المحاسبة عن مهمتها الأساسية، وهذا من خلال الضرائب المؤجلة التي تعتبر الوسيلة التقنية لفصل هذه العلاقة.

وللإجابة على الأسئلة الفرعية والتحقق من صحة الفرضيات وكذا الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة والمتمثلة في: **ما مدى توافق المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج الضرائب المؤجلة مع التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر؟.**

توصلنا إلى ما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات :

1 . توصلنا إلى نفي الفرضية الأولى المتمثلة في وجوب تكييف النصوص الجبائية مع قواعد تقييم النظام المحاسبي المالي حتى يتم تمكين المؤسسة من إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية.

حيث بُذلت عدة جهود من طرف السلطات العامة في هذا الباب، وهذا من خلال مختلف النصوص القانونية والتنظيمية السارية المفعول والصادرة في هذا الشأن (كإصدار قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010) وهذا من أجل تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي والذي عالج عدة عناصر كإعادة تقييم التثبيتات، عقود طويلة المدى، الإيجار التمويلي والإعانات وغيرها، ومع هذا فهو لم يتطرق لعدة مفاهيم وتعاريف كمعالجة فارق الإقتناء، القيمة العادلة، التحيين، الإهتلاك حسب المركبات والضرائب المؤجلة.

وكنتيجة حتمية لهذا الفرض فإن العرض العادل للقوائم المالية لا يتحقق من خلال تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي وإنما من خلال التطبيق الصارم والفعلي لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، ومن أهمها وجوب تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني.

2 . أما الفرضية الثانية فكانت أن الضرائب المؤجلة تسمح بالتوفيق بين الأنظمة الضريبة التي تهدف إلى تحقيق أقصى الإيرادات وبين الأنظمة المحاسبية التي تهدف إلى تحسين جودة المعلومات التي توفرها المؤسسة للمساهمين.

وقد تم إثباتها ذلك أن النظام المحاسبي المالي يفرض تسجيل العبء الضريبي الخاص بالدورة التي تحملته سواء كان هذا العبء مصدر اقتصاد ضريبي مؤجل أو مصدر إخضاع ضريبي مؤجل، علما أن الضرائب المؤجلة هي تقنية جبائية تسمح بإزالة التشوهات الجبائية عن كل معاملة يظهر فيها اختلاف بين القيمة المحاسبية لها وأساسها الجبائي، مع احترام تسجيل العواقب الجبائية الحالية والمستقبلية، وجودة تطبيقها يرتبط بتطبيق المعايير المحاسبية ذات الصلة.

3 . وكانت الفرضية الثالثة أن على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي الاعتماد على مبدأ الإخضاع المؤجل، حتى يتم فصل المحاسبة عن الجباية لضمان عرض قوائم مالية غير مشوهة بالقواعد الجبائية.

وقد توصلنا إلى إثبات الفرضية الثالثة، حيث أن مؤسسة ميناء الجزائر استخرجت الضرائب المؤجلة عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، عند ظهور تباين بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية لعناصر الأصول والخصوم، وبين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

نتائج الدراسة:

خلصت هاته الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي إلى النتائج التالية:

1 . النظام المحاسبي هو مصدر المعلومة المالية وهو وسيلة تقنية ذات صبغة كمية للتسيير، تساعد على اتخاذ مختلف القرارات في المجال المالي، ويهدف النظام المحاسبي المالي لإحداث توفيق بين المحاسبة والاقتصاد بعيدا عن الجمود القانوني والجبائي، كما يتميز بمرونته لتسهيل المهام أمام مستعملي القوائم المالية.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي عرض طرق وأساليب تقييم جديدة لتقريب التطبيقات المحاسبية المحلية بالتطبيقات المحاسبية الدولية، وهذا ما يمكّن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، والتي ينتج عنها معلومات محاسبية ومالية ذات شفافية ومصداقية مما يؤدي إلى تحسين التنظيم الداخلي للمؤسسة وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومة المالية.

2 . المحاسبة حسب المخطط الوطني هي محاسبة جبائية تتحدد من خلالها ضرائب المؤسسات وتقوم على أساس علاقة الاتصال بين المحاسبة والجباية، حيث تفرض قواعد التقييم الجبائية لتحديد النتيجة المحاسبية واتخاذ القرار في المجال المالي والتسييري لا يعكس الواقع الإقتصادي للمؤسسة ويكون أصلا قرار سياسي، بينما المحاسبة المالية يستند عرض قوائمها المالية على مبدأي الصورة الصادقة وهيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، مما يستلزم معه وجوب استقلال المحاسبة عن كافة التشريعات والقوانين الجبائية للحد من التشوهات المحاسبية من أصل جبائي ويكون من خلال الإخضاع المؤجل، وهذا حتى لا تنحرف المحاسبة المالية عن مهمتها الأساسية، ولهذا فإن تحديد النتيجة الجبائية يكون من خلال جدول انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية خارج المحاسبة .

3 . رغم أن المخطط الوطني للمحاسبة لا يستوعب التطورات الإقتصادية، إلا أن المحيط الداخلي والخارجي (البيئة الإقتصادية) للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية غير مهيأ لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

4 . يعالج المعيار الخاص بالضرائب المؤجلة الفروقات المؤقتة والتي تتضمن الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، والفرق بين القيمة المحاسبية للأصول والخصوم وأساسها الجبائي، وهذا راجع إلى أن التغير في ثروة المؤسسة لا يكون من خلال حساب النتيجة فحسب وإنما يؤثر أحيانا على الأموال الخاصة، وهذا حتى يتم تجميع تغيرات ثروة المؤسسة في حساب الضرائب المؤجلة، مما أدى إلى تغيير فلسفة حساب الضرائب المؤجلة.

5 . إن إعداد القوائم المالية المجمعة لا يهدف إلى حساب الضريبة للمجمع، بل يهدف إلى تزويد القارئ برؤية اقتصادية للذمة المالية ونتيجة المجمع، والتي يجب أن تكون خالية من التشوهات القانونية والجبائية وتحييد الجوانب الضريبية والقانونية وفصلها عن الممتلكات التي ترتكز عليها الحسابات الفردية، لتسليط الضوء على الجانب الإقتصادي البحت، وبالتالي يجب فصل الضريبة في كل عمليات التجميع والمساهمات وعمليات إعادة المعالجة واستبعاد العمليات المتبادلة.

6 . تواجه المؤسسات الإقتصادية في الجزائر عدة صعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي تتمثل هذه الصعوبات في التطبيق التقني لمختلف المعاملات التقنية كتطبيق منافع المستخدمين والضرائب المؤجلة، عقود طويلة المدى، تقييم التثبيتات المادية والمعنوية، وصعوبات في التقييس كصعوبة تطبيق القيمة العادلة في تقييم الأسهم نظرا لغياب سوق مالي فاعل، وكذا صعوبة في إعادة تقييم التثبيتات.

7 . لم تتمكن المؤسسات الإقتصادية من تطبيق القيمة العادلة وإعطاء القيمة الحقيقية الإقتصادية لأصولها وخصومها وقامت بعرض أصولها وخصومها وفق التكلفة التاريخية، وبما أن التكلفة التاريخية تفقد مصداقيتها مع مرور الزمن فهل نستطيع الحكم على فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟.

التوصيات :

بناء على ما سبق فإنه يستحسن القيام بما يلي:

1 . على السلطات العامة أن تتوخى كل التدابير اللازمة حتى تتمكن من استيعاب نتائج تطبيق النظام الجديد، وخاصة المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيقها، وهذا من خلال تهيئتها للمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وتأهيلها، مما يسمح بالاستيعاب التدريجي للنظام الجديد.

2 . التركيز على تكوين المهنيون والفنيون ومن لهم الصلة بالجانب التقني للنظام المحاسبي المالي، وهذا لشرح كيفية تطبيق هذا النظام، مع المتابعة الميدانية لهذا التطبيق، كما يجب تكوين مستعملي القوائم المالية من مسيرين ومساهمين من أجل القدرة على قراءتها وفهمها واستغلالها في اتخاذ القرار، وكذا تكوين الهيئات الرقابية لاستيعاب تطبيقات هذا النظام، مما يضمن فعالية تطبيق الرقابة الجبائية على هذا النظام.

3 . العمل على توحيد صيغ الإجتهادات التطبيقية بتجميعها وتنظيمها وإصدارها ، لترشد المحاسب في تطبيق النظام المحاسبي المالي، والعمل على إصدار موسوعة متكاملة للنظام المحاسبي ومتابعة تطويرها وفقا لتطور المعايير الدولية، والإستفادة من تجارب الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية وتبادل الخبرات.

4 . ضرورة وضع هيئات مختصة، تضم مهنيين ومتمرسين بالمهنة المحاسبية والكفاءات الجامعية المختصة في ميدان البحث في مخابر البحث العلمي، تعمل على دراسة ومتابعة مختلف الآثار والمعوقات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، مما يسمح من التقليل من آثاره السلبية غير المرغوب فيها على مختلف المجالات التي تتعلق بالمحاسبة أو تفاديها.

5 . في إطار تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، على المشرع الجزائري إصدار نصوص جبائية لمعالجة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كمعالجة القيمة العادلة، فارق الإقتناء، الإهتلاك حسب المركبات، لأجل إزالة الغموض في تطبيق هذه التقنيات، مع وجوب تكييف النظام المحاسبي المالي مع مختلف القوانين الأخرى كالقانون التجاري.

آفاق البحث :

هناك جوانب أخرى من البحث يمكن التوسع فيها:

- فعالية تطبيق تقنيات الرقابة الجبائية على النظام المحاسبي المالي .
- التجميع المحاسبي والتسيير الجبائي لنتائج المجمعات.
- أهمية تبني المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية على تفعيل سوق البورصة في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- . باللغة العربية

- الكتب

1 . محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، الجزائر، الصفحات الزرقاء، 2010.

2 . محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية ، عمان ، 2008.

3 . محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، 2003 ، دار هومة.

4 . هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ، IAS/IFRS 2010/2009 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011 .

5 . يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى ، دار المحمدية، الجزائر،2008

- . المجلات:

1 . زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009

- الملتقيات:

1 . براق محمد، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، الملتقى الدولي : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، 13 و 14 ديسمبر 2011.

2 . سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، 17و18 جانفي 2010.

- **المحاضرات:**

1 . محمد وند لوس، محاضرة على طلبة سنة أولى ماجستير، معايير المحاسبة الدولية، 2010/2009.

- **النصوص القانونية والتشريعية**

1 . المرسوم التنفيذي 07-210 المؤرخ في 04 جويلية 2007

2 . القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3 . المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 .

4 . القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

5 . الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

6. القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

7 . القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

8 . القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

9 . قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

10 . التعليمة الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009.

- **الرسائل والأطروحات .**

1 . تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية، 2010/2009.

2 . سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية ، أطروحة قدمت ضمن متطلبات نيل دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر،2010/2009 .

3 . مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة قدمت ضمن متطلبات نيل دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية سبتمبر 2004.

اللغة الفرنسية

الكتب

1 . Alain Frydlender ,Julien Pagezy , S'initier aux IFRS , éditions Francis lefebre , Paris , 2004.

2 . Ali Garmilis , Comptabilité Financière , Dunod , Paris , 2002.

3 . Ali Garmilis, Chantal Poty , Comptabilité Financière, 2eédition, Dunod, Paris, 2002

4 . Bernard Raffournier , Axel Haller, Peter Walton , Comptabilité Internationale , Vuibert , Paris , 1997 .

5 . Bernard Raffournier , comptabilité Internationale , Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris, 2000.

6 . Bernard Raffournier , Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS) , 3eédition , Econimica , paris, 2006.

7 . Bernard colasse ,Harmonisation Comptable internationale , Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris, 2000.

8 . Catherine maillet , Anne Le Manh ,Les normes Comptables Internationales IAS/IFRS , Foucher , Paris 2006.

9 . Christine Collette et Jacques Richard , Les systèmes comptables Français et Anglo-Saxons, 2002 , Dunod ,Paris.

10 . Christel Decock Good, Franck Dosne, Comptabilité Internationale :Les IAS/IFRS En Pratique, Economica, Paris, 2005

11 . Denis Cormier, Comptabilité Anglo-Saxonne et internationale, Economica, Paris, 2002.

12 Fabienne Guerra , Compabilité Managériale , DeBoeck & Larcia , Bruxelles, 2002

13 . François Colinet, Simon Paoli, Pratique des Comptes Consolidés, 5eme édition , Edition Dunod ,Paris 2008.

14 . Gervais MOREL , La Fiscalité Des Entreprises , 1999 , Collection Fiscabanque.

15 . Grégory Heem , Lire Les Etats Financiers en IFRS ,Edition D'organisation, 2004 .

16 . Hervé KRUGER , Les Principes Généraux De La Fiscalité ,2000 , Ellipses.

17. Hervé Stolowy , Michel J .Lebas , Yuan Ding , Georges langlois, Comptabilité et Analyse Financière, Edition de Boeck, 2010,Paris

18 . Martial Chadefaux et Jean-Luc Rossignol , Fiscalité et Comptabilité , Encyclopédie De Comptabilité ,Contrôle De Gestion et Audit , 2000 , Economica.

19. Rachida Boursali, Les Normes Comptable Du SCF , Aloulfia Talita, 2010.

20 . Serge Evraert , Christian Part Dit Hauret , Comptabilité Financière , Vuibert , Paris , 1996

21. Sylvie Lépicier , Yann Le Tallec, Jean-Christophe Bernard , Raymond Cheng ,Pratique Des Normes IFRS Par La Profession Bancaire, Edition Revue Banque , 2005

22. Tazdait Ali , Maitraise Du Système Comptable Financier, Première Edition, ACG , 2009.

الملتقيات

1 . Abderrahmane Oualikene , Présentation Du système Comptable et Fiscale, ECOFAM , Mai 2009.

الرسائل والأطروحات

1. Abdeslam Oukhellou, Problématique et Démarche De Révision Des Impôts Différés , Maroc, Mai 2006.

2 . Samir Merouani , Le Projet Du Nouveau System Comptable Financier Algerien , « anticiper et Préparer Le Passage Du PCN 1975 Aux Norme IFRS , Mémoire De Magistère , ESC , Année 2006/2007

المواقع الإلكترونية

1 . www.netatliance.fr/uploaded_files/docs.Consulté le 09/02/2012

2 . www.focusifrs.com Consulté le 15/02/2012

3 . http/www.mtechnicb.alafdal.net/t38.topic.consulté le : 17/02/2012

4 . http/www.l-expert-comptable,consulté le :02/09/2012.

الملاحق

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER
02 Rue D'ANGKOR ALGER PORT
TOUS CENTRES 5 eme COMPLEMENT

FOLIO

الملحق رقم 01

EDITION DU 15/06/2011 14:31
EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

JOURNAL:18 -JOURNAL DE RETRAITEMENT SCF

FOLIO:17

DATE	COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/12/09	747920	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	35 429 260,00	
31/12/09	647920	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS		5 600 287,27
31/12/09	752210	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS		29 828 972,73
31/12/09	747561	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	6 834 370,79	
31/12/09	747562	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	21 224 360,52	
31/12/09	747863	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	15 718 924,63	
31/12/09	747866	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	9 024 412,35	
31/12/09	747868	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	111 147,86	
31/12/09	647960	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS		52 913 216,15
31/12/09	747960	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS	264 901 953,71	
31/12/09	785100	RETR.DES COMPTES TRANSITOIRE CREE AU PAS		264 901 953,71
31/12/09	747960	ANNUL ECR P/PROVISION REPARTIR S/PLUS EX	365 333 333,34	
31/12/09	147950	ANNUL ECR P/PROVISION REPARTIR S/PLUS EX		73 000 000,00
31/12/09	147950	ANNUL ECR P/PROVISION REPARTIR S/PLUS EX		292 333 333,34
31/12/09	147950	RETR;PROV.ARRET TECHNIQ RMORQUEUR	73 000 000,00	
31/12/09	147950	RETR;PROV.REST TERRES PLEINS	292 333 333,34	
31/12/09	115000	RETR;PROV.A.REPARTIR S/PLUSIEUR EX		365 333 333,34
31/12/09	747960	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS	4 595 365,07	
31/12/09	631000	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		1 735 358,00
31/12/09	631000	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		2 860 007,07
31/12/09	747960	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS	131 501 055,57	
31/12/09	631023	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		91 000 000,00
31/12/09	631133	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		345 784,74
31/12/09	631133	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		620 532,37
31/12/09	631008	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		12 399 600,00
31/12/09	635100	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		27 135 138,46
31/12/09	747960	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS	2 200 000,00	
31/12/09	627200	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		2 200 000,00
		TOTAL A REPORTER	1 222 207 517,18	1 222 207 517,18

JOURNAL:18 -JOURNAL DE RETRAITEMENT SCF FOLIO:17

DATE	COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
		REPORT	**1 222 207 517,18**	**1 222 207 517,18**
31/12/09	747960	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS	1 000 000,00	
31/12/09	622100	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		1 000 000,00
31/12/09	747960	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS	374 564 448,00	
31/12/09	115000	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		374 564 448,00
31/12/09	747960	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS	33 022 661,00	
31/12/09	115000	RETR;DES COMPTES TRANSITOIRE CREES A PAS		33 022 661,00
31/12/09	218121	RETR.ARRET TECHNIQUE SIDI ABDERRAHMANE	27 319 988,57	
31/12/09	615181	RETR.ARRET TECHNIQUE SIDI ABDERRAHMANE		21 692 368,08
31/12/09	615800	RETR.ARRET TECHNIQUE SIDI ABDERRAHMANE		5 627 620,49
31/12/09	693000	CONST IMPOTS DIFFERER ARRET TECHNIQUE	6 829 997,14	
31/12/09	134000	CONST IMPOTS DIFFERER ARRET TECHNIQUE		6 829 997,14
31/12/09	681100	DOTATION AUX AMORT.ARRET TECHNIQUE 01/04	4 097 998,29	
31/12/09	281822	DOTATION AUX AMORT.ARRET TECHNIQUE 01/04		4 097 998,29
31/12/09	133000	CONST IMPOT DIFFERE ACTIF S/AMORT.ARRET	1 024 499,57	
31/12/09	692000	CONST IMPOT DIFFERE ACTIF S/AMORT.ARRET		1 024 499,57
31/12/09	218122	RETR.ARRET TECHNIQUE BEN BOULAID	44 143 972,47	
31/12/09	615181	RETR.ARRET TECHNIQUE BEN BOULAID		39 243 825,89
31/12/09	615800	RETR.ARRET TECHNIQUE BEN BOULAID		4 900 146,58
31/12/09	693000	CONST IMPOT DIFFERE ARRET TECHNIQUE	11 035 993,12	
31/12/09	134000	CONST IMPOT DIFFERE ARRET TECHNIQUE		11 035 993,12
31/12/09	681100	DOTATION AUX AMORT.ARRET TECHNIQUE 11/10	2 207 198,62	
31/12/09	281822	DOTATION AUX AMORT.ARRET TECHNIQUE 11/10		2 207 198,62
31/12/09	133000	CONST IMPOT DIFFERE ACTIF S/AMORT.ARRET	551 799,65	
31/12/09	692000	CONST IMPOT DIFFERE ACTIF S/AMORT.ARRET		551 799,65
		TOTAL A REPORTER	1 728 006 073,61	1 728 006 073,61

JOURNAL:18 -JOURNAL DE RETRAITEMENT SCF **FOLIO:17**

DATE	COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
		REPORT	**1 728 006 073,61**	**1 728 006 073,61**
31/12/09	115000	RETR.SITE WEB CONSTATE EN IMMOBILISATION	3 300 000,00	
31/12/09	204200	RETR.SITE WEB CONSTATE EN IMMOBILISATION		3 300 000,00
31/12/09	280420	RETR.AMORT SITE WEB 2008 ET 2009	1 581 250,00	
31/12/09	115000	RETR.AMORT SITE WEB 2008		756 250,00
31/12/09	681100	RETR.AMORT SITE WEB 2009		825 000,00
31/12/09	133000	CONST.IMP.DIFF/ACTIF S/RET/SITE WEB 2008	635 937,50	
31/12/09	115000	CONST.IMP.DIFF/ACTIF S/RET/SITE WEB 2008		635 937,50
31/12/09	693000	CONST.IMP.DIFF/ACTIF S/RET/SITE WEB 2009	206 250,00	
31/12/09	134000	CONST.IMP.DIFF/ACTIF S/RET/SITE WEB 2009		206 250,00
31/12/09	297310	ANNUL.PER/V. P/MOIN VALU S/TITR SAIDAL08	7 021 010,00	
31/12/09	273100	ANNUL.PER/V. P/MOIN VALU S/TITR SAIDAL08		7 021 010,00
31/12/09	104000	AJUSTEMENT VALEUR ACTIONS SAIDAL 2008	7 021 010,00	
31/12/09	115000	AJUSTEMENT VALEUR ACTIONS SAIDAL 2008		5 265 757,50
31/12/09	134000	AJUSTEMENT VALEUR ACTIONS SAIDAL 2008		1 755 252,50
31/12/09	273200	AJUSTEMENT VALEUR ACTIONS EL AURASS 2008	3 605 790,00	
31/12/09	104000	AJUSTEMENT VALEUR ACTIONS EL AURASS 2008		3 605 790,00
31/12/09	785100	ANNUL ECR.P/VALUE ACTION SAIDAL2009	400 000,00	
31/12/09	297310	ANNUL ECR.P/VALUE ACTION SAIDAL2009		400 000,00
31/12/09	273100	AJUST PLUS VALUS TITRE SAIDAL 2009	400 000,00	
31/12/09	104000	AJUST PLUS VALUS TITRE SAIDAL 2009		400 000,00
31/12/09	153000	ANNUL DOTATION IDR CONST/2009	345 430 092,00	
31/12/09	681200	ANNUL DOTATION IDR CONST/2009		345 430 092,00
31/12/09	693000	CONST IMPOTS DIFF PASSIF S/IDR 2009	86 357 523,00	
31/12/09	134000	CONST IMPOTS DIFF PASSIF S/IDR 2009		86 357 523,00
		TOTAL A REPORTER	2 183 964 936,11	2 183 964 936,11

JOURNAL:18 **-JOURNAL DE RETRAITEMENT SCF** **FOLIO:17**

DATE	COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
		REPORT	**2 183 964 936,11**	**2 183 964 936,11**
31/12/09	115000	CONST DOTATION IDR EX 2008	1 163 137 377,09	
31/12/09	785100	REAJUSTEMENT DOTATION IDR EX 2009		6 892 505,34
31/12/09	153000	REAJUSTEMENT DOTATION IDR EX 2009		1 156 244 871,75
31/12/09	133100	CONST IMPOT DIFF SUR RELIQ IDR 2008	290 784 344,27	
31/12/09	115000	CONST IMPOT DIFF SUR RELIQ IDR 2008		290 784 344,27
31/12/09	693000	CONST IMPOT DIFF SUR RELIQ IDR 2009	1 723 126,34	
31/12/09	134100	CONST IMPOT DIFF SUR RELIQ IDR 2009		x 1 723 126,34
		TOTAL (83) MOUVEMENTS du 01/01/09 au 31/12/09	3 639 609 783,81	3 639 609 783,81
		CUMULS AU 31/12/09	3 639 609 783,81	3 639 609 783,81
		SOLDE AU 31/12/09		**0,00**

الملحق رقم 02

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER
02 Rue D'ANGKOR ALGER PORT TOUS CENTRES
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: **01/01/09 AU 31/12/09**
PERIODE DU: **01/01/09 AU 31/12/09**

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		15,488,372.58	9,440,662.94	6,047,709.64	0.00
Immobilisations corporelles					
Terrains		2,256,727,400.00	0.00	2,256,727,400.00	0.00
Bâtiments		3,101,866,430.59	2,087,405,731.18	1,014,460,699.41	0.00
Autres immobilisations corporelles		5,797,654,431.86	3,115,375,262.88	2,682,279,168.98	0.00
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		66,051,897.37	0.00	66,051,897.37	0.00
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence		1,764,640,000.00	889,700,000.00	874,940,000.00	0.00
Autres participations et créances rattachées		1,042,472,405.13	25,000,000.00	1,017,472,405.13	0.00
Autres titres immobilisés		30,500,000.00	0.00	30,500,000.00	0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		3,002,108.00	0.00	3,002,108.00	0.00
Impôts différés actif		292,996,580.99	0.00	292,996,580.99	0.00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		14,371,399,626.52	6,126,921,657.00	8,244,477,969.52	0.00
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		214,740,750.81	7,689,682.46	207,051,068.35	0.00
Créances et emplois assimilés					
Clients		1,938,108,793.73	1,293,197,100.66	644,911,693.07	0.00
Autres débiteurs		135,637,450.87	68,206,816.00	67,430,634.87	0.00
Impôts et assimilés		624,458,207.06	0.00	624,458,207.06	0.00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		7,059,677,878.30	0.00	7,059,677,878.30	0.00
Trésorerie		6,239,018,211.44	0.00	6,239,018,211.44	0.00
TOTAL ACTIF COURANT		16,211,641,292.21	1,369,093,599.12	14,842,547,693.09	0.00
TOTAL GENERAL ACTIF		30,583,040,918.73	7,496,015,256.12	23,087,025,662.61	0.00

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

02 Rue D'ANGKOR ALGER PORT TOUS CENTRES — EXERCICE: **01/01/09 AU 31/12/09**

N° D'IDENTIFICATION:098916010011445 — PERIODE DU: **01/01/09 AU 31/12/09**

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		4,200,000,000.00	0.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		12,957,789,099.86	0.00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		2,158,539,459.85	0.00
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-93,368,556.60	0.00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**19,222,960,003.11**	**0.00**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		303,049,100.29	0.00
Impôts (différés et provisionnés)		107,908,142.10	0.00
Autres dettes non courantes		742,460,000.00	0.00
Provisions et produits constatés d'avance		1,381,874,282.04	0.00
TOTAL II		**2,535,291,524.43**	**0.00**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		273,379,452.54	0.00
Impôts		265,694,327.78	0.00
Autres dettes		789,700,354.75	0.00
Trésorerie passif			
TOTAL III		**1,328,774,135.07**	**0.00**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**23,087,025,662.61**	**0.00**

الملحق رقم 03

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

2 Rue D'ANGKOR ALGER PORT TOUS CENTRES
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: **01/01/09 AU 31/12/09**
PERIODE DU: **01/01/09 AU 31/12/09**

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		6,797,501,766.65	0.00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**6,797,501,766.65**	**0.00**
Achats consommés		-202,416,850.73	0.00
Services extérieurs et autres consommations		-535,343,356.98	0.00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-737,760,207.71**	**0.00**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**6,059,741,558.94**	**0.00**
Charges de personnel		-2,580,804,130.52	0.00
Impôts, taxes et versements assimilés		-129,946,538.85	0.00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**3,348,990,889.57**	**0.00**
Autres produits opérationnels		257,607,822.76	0.00
Autres charges opérationnelles		-157,164,069.10	0.00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-885,933,493.33	0.00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		271,394,459.05	0.00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**2,834,895,608.95**	**0.00**
Produits financiers		292,261,893.04	0.00
Charges financières		-779,972.01	0.00
VI-RESULTAT FINANCIER		**291,481,921.03**	**0.00**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**3,126,377,529.98**	**0.00**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-863,261,479.75	0.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-104,576,590.38	0.00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**7,618,765,941.50**	**0.00**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-5,460,226,481.65**	**0.00**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,158,539,459.85**	**0.00**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2,158,539,459.85**	**0.00**

الملحق رقم 04

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

TOUS CENTRES ALGER / DELLYS
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: 01/01/10 AU 31/12/10
PERIODE DU: 01/01/10 AU 31/12/10

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS	02				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	02.A	19,539,807.10	12,853,297.91	6,686,509.19	6,047,709.64
Immobilisations corporelles	02.B				
Terrains		2,256,727,400.00	0.00	2,256,727,400.00	2,256,727,400.00
Bâtiments		3,134,610,910.95	2,171,511,462.47	963,099,448.48	1,014,460,699.41
Autres immobilisations corporelles		5,874,407,985.44	3,568,542,028.34	2,305,865,957.10	2,682,279,168.98
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	02.C	426,828,725.83	0.00	426,828,725.83	66,051,897.37
Immobilisations financières	02.D				
Titres mis en équivalence		1,764,640,000.00	889,700,000.00	874,940,000.00	874,940,000.00
Autres participations et créances rattachées		1,105,692,405.13	25,000,000.00	1,080,692,405.13	1,017,472,405.13
Autres titres immobilisés		32,900,000.00	0.00	32,900,000.00	30,500,000.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		2,996,118.00	0.00	2,996,118.00	3,002,108.00
Impôts différés actif		273,819,912.85	0.00	273,819,912.85	292,996,580.99
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		14,892,163,265.30	6,667,606,788.72	8,224,556,476.58	8,244,477,969.52
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		206,910,275.35	158,529,478.65	48,380,796.70	207,051,068.35
Créances et emplois assimilés					
Clients		1,621,442,372.26	1,198,357,167.27	423,085,204.99	644,911,693.07
Autres débiteurs		288,728,479.25	74,371,036.08	214,357,443.17	67,430,634.87
Impôts et assimilés		500,339,498.50	0.00	500,339,498.50	624,458,207.06
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		8,346,894,067.25	0.00	8,346,894,067.25	7,059,677,878.30
Trésorerie		5,958,393,308.45	0.00	5,958,393,308.45	6,239,018,211.44
TOTAL ACTIF COURANT		16,922,708,001.06	1,431,257,682.00	15,491,450,319.06	14,842,547,693.09
TOTAL GENERAL ACTIF		31,814,871,266.36	8,098,864,470.72	23,716,006,795.64	23,087,025,662.61

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

TOUS CENTRES ALGER / DELLYS

N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: 01/01/10 AU 31/12/10

PERIODE DU: 01/01/10 AU 31/12/10

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		4,200,000,000.00	4,200,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		13,742,052,464.69	12,957,789,099.86
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		1,091,155,025.34	2,158,539,459.85
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-552,959,227.85	-93,368,556.60
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		18,480,248,262.18	19,222,960,003.11
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		303,049,100.29	303,049,100.29
Impôts (différés et provisionnés)			107908142.1
Autres dettes non courantes		743,460,000.00	742,460,000.00
Provisions et produits constatés d'avance		1,327,979,237.73	1,381,874,282.04
TOTAL II		2,374,488,338.02	2,535,291,524.43
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		286,738,053.21	273,379,452.54
Impôts		297,061,992.92	265,694,327.78
Autres dettes		2,277,470,149.31	789,700,354.75
Trésorerie passif			
TOTAL III		2,861,270,195.44	1,328,774,135.07
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		23,716,006,795.64	23,087,025,662.61

الملحق رقم 05

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

TOUS CENTRES ALGER / DELLYS
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: 01/01/10 AU 31/12/10
PERIODE DU: 01/01/10 AU 31/12/10

COMPTE DE RESULTAT /FONCTION

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires		4,864,654,774.93	6,797,501,766.65
Coût des ventes		-141,038,933.42	-202,416,850.73
MARGE BRUTE		**4,723,615,841.51**	**6,595,084,915.92**
Autres produits opérationnels		1,251,145,481.64	529,002,281.81
Coûts commerciaux		-105,044,274.58	-149,587,688.64
Charges administratives		-260,886,491.87	-385,755,668.34
Autres charges opérationnelle		-1,217,384,091.69	-157,164,069.10
RESULTAT OPERATIONNEL		**4,391,446,465.01**	**6,431,579,771.65**
Frais de personnel		-2,302,807,082.91	-2,580,804,130.52
Impôts et taxes et versements assimilés		-155,628,679.51	-129,946,538.85
Dotations aux amortissements; provisions et perte de valeur		-771,656,721.89	-885,933,493.33
Produits financiers		244,627,491.59	292,261,893.04
Charges financières		-3,341,218.66	-779,972.01
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		**1,402,640,253.63**	**3,126,377,529.98**
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires		-400,216,702.25	-863,261,479.75
Impôts différés sur résultats ordinaires(variations)		88,731,473.96	-104,576,590.38
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1,091,155,025.34**	**2,158,539,459.85**
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1,091,155,025.34**	**2,158,539,459.85**

ɪPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 8 9 1 6 0 1 0 0 1 1 4 4 5	الملحق رقم 06

ɛsignation de l'entreprise: ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

EPAL

:tivité: PRESTATION DE SERVICE

dresse: 02 Rue D'ANGKOR ALGER PORT ALGER

Exercice du	01/01/10	au	31/12/10

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		N DEBIT (en Dinars)	N CREDIT (en Dinars)	N-1 DEBIT (en Dinars)	N-1 CREDIT (en Dinars)
entes de marchandises					
roduction vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services		4 487 661 546		6 194 790 746
	Vente de travaux				
roduits annexes			376 993 228		602 711 020
abais, remises, ristournes accordés					
hiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			4 864 654 774		6 797 501 766
roduction stockée ou déstockée					
roduction immobilisée					
ubventions d'exploitation					
Production de l'exercice			4 864 654 774		6 797 501 766
chats de marchandises vendues					
latières premières					
utres approvisionnements		109 148 919		149 046 469	
ariations des stocks					
chats d'études et de prestations de services					
utres consommations		31 890 014		53 370 380	
abais, remises, ristournes obtenus sur achats					
ervices xtérieurs	Sous-traitance générale	6 558 090		119 704 804	
	Locations	216 541		3 965 215	
	Entretien, réparations et maintenance	197 873 787		197 503 923	
	Primes d'assurances	55 613 207		62 009 452	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	72 024 095		108 646 720	
	Publicité	16 488 731		19 491 820	
	Déplacements, missions et réceptions	7 495 901		11 727 114	
utres services		9 660 412		12 294 305	
abais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
I-Consommations de l'exercice		506 969 699		737 760 207	
II-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			4 357 685 075		6 059 741 558
harges de personnel		2 302 807 082		2 580 804 130	

../.. la suite sur la page suivante

MPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 0 9 8 9 1 6 0 1 0 0 1 1 4 4 5

ésignation de l'entreprise: ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

EPAL

ctivité: PRESTATION DE SERVICE

dresse: 02 Rue D'ANGKOR ALGER PORT ALGER

Exercice du 01/01/10 au 31/12/10

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
npôts et taxes et versements assimilés	155 628 679		129 946 538	
/-Excédent brut d'exploitation		1 899 249 312		3 348 990 889
utres produits opérationnels		1 016 243 766		257 607 822
utres charges opérationnelles	1 217 384 091		157 164 069	
otations aux amortissements	771 656 721		885 933 493	
rovision				
ertes de valeur				
eprise sur pertes de valeur et provisions		234 901 714		271 394 459
-Résultat opérationnel		1 161 353 980		2 834 895 608
roduits financiers		244 627 491		292 261 893
harges financières	3 341 218		779 972	
-Résultat financier		241 286 272		291 481 921
I-Résultat ordinaire (V+VI)		1 402 640 253		3 126 377 529
éments extraordinaires (produits) (*)				
éments extraordinaires (charges) (*)				
II-Résultat extraordinaire				
pôts exigibles sur résultats	400 216 702		863 261 479	
pôts différés (variations) sur résultats ordinaire		88 731 473	104 576 590	
-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 091 155 025		2 158 539 459

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 0 9 8 9 1 6 0 1 0 0 1 1 4 4 5 | الملحق رقم 07

Désignation de l'entreprise: ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

EPAL

Activité: PRESTATION DE SERVICE

Adresse: 02 Rue D'ANGKOR ALGER PORT ALGER

Exercice du	01/01/10	au	31/12/10

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	1 091 155 025
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1 542 300
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		762 288
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		613 723
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	400 216 702
	Impôts différé (variation)	(-88 731 473)
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		431 300
Autres réintégrations *		438 182 286
	Total des réintégrations	753 017 126
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		106 740 217
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		136 565 125
	Total des déductions	243 305 342
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2006		
Déficit de l'année 2007		
Déficit de l'année 2008		
Déficit de l'année 2009		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	1 600 866 809
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE

Adresse : 2, Rue d'Angor - ALGER

DETAIL DE CERTAINES RUBRIQUES

Autres déductions	136 565 125
PROVISION POUR CONGE PAYE 2009	114 660 000
REPRISE PROVISION COMMISSARIAT AUX COMPTES	900 000
TAP 12/2009 REGLE SUR 01/2010 ALGER	12 145 979
TAP 12/2009 REGLE SUR 01/2010 DELLYS	10 199
BASE DE CALCUL DE L'IMPOTS DIFFERE ACTIF	8 848 947
Total	**136 565 125**

Autres charges non déductibles	438 182 286
TAP 12/2010 REGLE SUR 01/2011 ALGER	9 828 317
TAP 12/2010 REGLE SUR 01/2011 DELLYS	70 313
PROVISIONS IMPOTS FONCIER ET TAXES ASSINIS	5 690 000
PROVISION CAC	900 000
TAXES DE FORAMTION ET D'APPRENTISSAGE	57 918 813
BASE DE CALCUL DE L'IMPOTS DIFFERE PASSIF	363 774 843
Total	**438 182 286**

الملحق رقم 08

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

TOUS CENTRES ALGER / DELLYS
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: 01/01/11 AU 31/12/11
PERIODE DU: 01/01/11 AU 31/12/11

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS	02				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	02.A	19,539,807.10	15,570,328.40	3,969,478.70	6,686,509.80
Immobilisations corporelles	02.B			0.00	
Terrains		2,256,727,400.00	0.00	2,256,727,400.00	2,256,727,400.00
Bâtiments		3,129,086,733.90	2,243,331,014.50	885,755,719.40	963,099,448.60
Autres immobilisations corporelles		6,368,443,423.40	3,748,314,033.20	2,620,129,390.20	2,305,865,957.00
Immobilisations en concession				0.00	
Immobilisations en cours	02.C	1,318,572,958.00	0.00	1,318,572,958.00	426,828,725.00
Immobilisations financières	02.D			0.00	
Titres mis en équivalence		1,764,640,000.00	889,700,000.00	874,940,000.00	874,940,000.00
Autres participations et créances rattachées		1,105,692,405.13	26,000,000.00	1,079,692,405.13	1,080,692,405.13
Autres titres immobilisés		39,300,000.00	0.00	39,300,000.00	32,900,000.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		3,927,750.00	0.00	3,927,750.00	2,996,118.00
Impôts différés actif		419,227,661.57	0.00	419,227,661.57	273,819,912.85
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		16,425,158,139.10	6,922,915,376.10	9,502,242,763.00	8,224,556,476.38
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		193,433,760.20	144,352,742.90	49,081,017.30	48,380,796.80
Créances et emplois assimilés				0.00	
Clients		1,758,103,988.40	1,218,345,571.50	539,758,416.90	423,085,204.60
Autres débiteurs		204,314,817.30	74,328,916.00	129,985,901.30	214,357,443.50
Impôts et assimilés		719,968,265.00	0.00	719,968,265.00	500,339,498.20
Autres créances et emplois assimilés				0.00	
Disponibilités et assimilés				0.00	
Placements et autres actifs financiers courants		76,174,275.70	0.00	76,174,275.70	8,276,174,275.50
Trésorerie		12,676,406,428.40	0.00	12,676,406,428.40	6,029,113,100.30
TOTAL ACTIF COURANT		15,628,401,535.00	1,437,027,230.40	14,191,374,304.60	15,491,450,318.90
TOTAL GENERAL ACTIF		32,053,559,674.10	8,359,942,606.50	23,693,617,067.60	23,716,006,795.28

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

TOUS CENTRES ALGER / DELLYS
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: 01/01/11 AU 31/12/11
PERIODE DU: 01/01/11AU 31/12/11

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		4,200,000,000.00	4,200,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		13,749,982,817.85	13,742,052,464.80
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		838,095,572.40	1,091,155,025.60
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-19,585,287.00	-552,959,227.00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		18,768,493,103.25	18,480,248,263.40
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		303,049,100.29	303,049,100.29
Impôts (différés et provisionnés)		5,292,342.00	
Autres dettes non courantes		742,460,000.00	743,460,000.00
Provisions et produits constatés d'avance		1,548,038,367.00	1,327,979,237.73
TOTAL II		2,598,839,809.29	2,374,488,338.02
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		832,530,136.70	286,738,053.00
Impôts		343,472,121.30	297,061,992.00
Autres dettes		1,150,281,896.60	2,277,470,149.00
Trésorerie passif			
TOTAL III		2,326,284,154.60	2,861,270,194.00
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		23,693,617,067.14	23,716,006,795.42

الملحق رقم 09

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

TOUS CENTRES ALGER / DELLYS
N° D'IDENTIFICATION:098916010011445

EXERCICE: 01/01/11 AU 31/12/11
PERIODE DU: 01/01/11 AU 31/12/11

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Ventes et Produits annexes		5,724,512,095.00	4,864,654,774.93
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**5,724,512,095.00**	**4,864,654,774.93**
Achats consommés		-174,008,754.00	-141,038,933.42
Services extérieurs et autres consommations		-427,475,007.00	-365,930,766.45
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-601,483,761.00**	**-506,969,699.87**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**5,123,028,334.00**	**4,357,685,075.06**
Charges de personnel		-3,113,739,928.00	-2,302,807,082.91
Impôts, taxes et versements assimilés		-154,192,602.00	-155,628,679.51
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**1,855,095,804.00**	**1,899,249,312.64**
Autres produits opérationnels		108,813,064.00	1,016,243,766.97
Autres charges opérationnelles		-42,250,435.00	-1,217,384,091.69
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1,018,552,554.00	-771,656,721.89
Reprise sur pertes de valeur et provisions		55,418,260.00	234,901,714.67
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**958,524,139.00**	**1,161,353,980.70**
Produits financiers		137,501,994.00	244,627,491.59
Charges financières		0.00	-3,341,218.66
VI-RESULTAT FINANCIER		**137,501,994.00**	**241,286,272.93**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**1,096,026,133.00**	**1,402,640,253.63**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-391,517,538.00	-400,216,702.25
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		133,586,977.00	88,731,473.96
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6,026,245,413.00**	**6,360,427,748.16**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-5,188,149,841.00**	**-5,269,272,722.82**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**838,095,572.00**	**1,091,155,025.34**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**838,095,572.00**	**1,091,155,025.34**

MPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 0000160001153069

الملحق رقم 10

ésignation de l'entreprise: ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

SPA E.P.AL

:tivité: SERVICE PORTUAIRE

dresse: 02 RUE D'ANGKOR ALGER GARE ALGER

Exercice du	01/01/11	au	31/12/11

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2011 DEBIT (en Dinars)	2011 CREDIT (en Dinars)	2010 DEBIT (en Dinars)	2010 CREDIT (en Dinars)
entes de marchandises			4 352 710		
roduction vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services		5 334 755 130		4 487 661 546
	Vente de travaux				
roduits annexes			385 404 255		376 993 228
abais, remises, ristournes accordés					
hiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			5 724 512 095		4 864 654 774
roduction stockée ou déstockée					
roduction immobilisée					
ubventions d'exploitation					
Production de l'exercice			5 724 512 095		4 864 654 774
chats de marchandises vendues		3 740 835			
atières premières					
utres approvisionnements		130 624 903		109 148 919	
ariations des stocks					
chats d'études et de prestations de services					
utres consommations		39 643 016		31 890 014	
abais; remises, ristournes obtenus sur achats					
ervices xtérieurs	Sous-traitance générale	126 987 990		6 558 090	
	Locations	145 380		216 541	
	Entretien, réparations et maintenance	163 453 919		197 873 787	
	Primes d'assurances	43 389 351		55 613 207	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	64 987 974		72 024 095	
	Publicité	8 434 130		16 488 731	
	Déplacements, missions et réceptions	7 852 540		7 495 901	
utres services		12 223 723		9 660 412	
abais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
Consommations de l'exercice		601 483 766		506 969 699	
-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			5 123 028 329		4 357 685 075
harges de personnel		3 113 739 928		2 302 807 082	

../.. la suite sur la page suivante

IPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 0 0 1 6 0 0 0 1 1 5 3 0 6 9

signation de l'entreprise:	ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER
	SPA E.P.AL
ivité:	SERVICE PORTUAIRE
esse:	02 RUE D'ANGKOR ALGER GARE ALGER

Exercice du	01/01/11	au	31/12/11

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2011		2010	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
pôts et taxes et versements assimilés	154 192 602		155 628 679	
Excédent brut d'exploitation		1 855 095 797		1 899 249 312
res produits opérationnels		108 813 064		1 016 243 766
res charges opérationnelles	42 250 435		1 217 384 091	
ations aux amortissements	553 962 693		528 607 929	
vision	430 415 598		243 029 001	
tes de valeur	34 174 263		19 790	
prise sur pertes de valeur et provisions		55 418 267		234 901 714
Résultat opérationnel		958 524 138		1 161 353 980
duits financiers		137 501 994		244 627 491
arges financières			3 341 218	
Résultat financier		137 501 994		241 286 272
Résultat ordinaire (V+VI)		1 096 026 133		1 402 640 253
ments extraordinaires (produits) (*)				
ments extraordinaires (charges) (*)				
-Résultat extraordinaire				
ôts exigibles sur résultats	391 517 538		400 216 702	
ôts différés (variations) sur résultats ordinaire		133 586 977		88 731 473
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		838 095 572		1 091 155 025

(*) A détailler sur état annexe à joindre

ƎIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 0 0 0 0 1 6 0 0 0 1 1 5 3 0 6 9 | الملحق رقم 11

ınation de l'entreprise: ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER

SPA E.P.AL

:é: SERVICE PORTUAIRE

se: 02 RUE D'ANGKOR ALGER GARE ALGER

Exercice du	01/01/11	au	31/12/11

bleau de détermination du résultat fiscal:

ıltat net de l'exercice pte de résultat)	Bénéfice	838 095 572
	Perte	
intégrations		
ȷes des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
›-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1 194 278
›- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
de réception non déductibles		
ations et dons non déductibles		
;s et taxes non déductibles		41 199 622
sions non déductibles		
tissements non déductibles		1 875 202
ɘ - part des frais de recherche développement non déductibles		
tissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
's hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
ts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	391 517 538
	Impôts différé (variation)	(-133 586 977)
s de valeurs non déductibles		
ıdes et pénalités		56 900
s réintégrations *		716 690 886
	Total des réintégrations	1 018 947 449
ɘductions		
values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		40 993 296
›roduits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi ;eux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
evenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt ;s bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		55 989 966
tissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
's hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
›lément d'amortissements		
s déductions *		193 989 606
	Total des déductions	290 972 868
éficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
it de l'année 2007		
it de l'année 2008		
it de l'année 2009		
it de l'année 2010		
	Total des déficits à déduire	
ltat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	1 566 070 153
	Déficit	

détailler sur état annexe à joindre

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE N.I.F: 0 0 0 0 1 6 0 0 0 1 1 5 3 0 6 9

Adresse : 2, Rue d'Angor - ALGER

DETAIL DE CERTAINES RUBRIQUES

Rapport a nouveau de l'exercice (N-1)	552 959 227
AJUSTEMENT CHANGEMENT METHODES COMPTABLE	552 959 227
Total	552 959 227

Reserves	1 530 352
RESERVES FACULTATIVES	1 530 352
Total	1 530 352

Autres déductions	193 989 606
PROVISIONS IMPOTS FONCIER ET ATXES D'ASSAINISSEM	5 690 000
TAP 12/2009 REGLE SUR 01/2011 ALGER	9 828 317
TAP 12/2009 REGLE SUR 01/2011 DELLYS	70 313
HONORAIRE CAC EX 2011	900 000
ITUKISATION PROVISIONS IDR DURANT EX 2011	177 500 976
Total	193 989 606

Autres Réintigrations	716 690 886
TAP 12/2010 REGLE SUR 01/2012 ALGER	2 136 646
IMPOTS FONCIER ET TAXES ASSINISSEMENT EX 2011	5 690 000
HONORAIRE COMMISSAIRE AUX COMPTES EX 2011	900 000
CONGE A PAYER EX 2011	163 333 257
RELIQUAT DE CONGE 2009/2010	91 746 629
RELIQUAT DE CONGE 2010/2011	127 693 979
CHARGE A PAYER SUR DIVERS AGIOS	1 400 000
DOTATION PROVISION IDR EX 2011	323 790 375
Total	716 690 886